



UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

CARRERA DE DERECHO

Elusión Tributaria en la Legislación Ecuatoriana.

Tesis previa a la obtención del Título de:
ABOGADO

AUTOR: Guamán Pinchao Javier Darío
E-mail: dariomaggot@hotmail.com

TUTORA: Dra. Yupangui Carrillo Yolanda

Noviembre, 2013

Quito

DECLARATORIA DE ORIGINALIDAD

Quito, 4 de noviembre del 2013

Yo, Javier Darío Guamán Pinchao, autor de la investigación, con cédula de ciudadanía N° 172352857-4 libre y voluntariamente DECLARO, que el trabajo de Grado titulado: "Elusión Tributaria en la Legislación Ecuatoriana". Es de mi plena autoría, original y no constituye plagio o copia alguna, constituyéndose en documento único, como mandan los principios de la investigación científica, de ser comprobado lo contrario me someto a las disposiciones legales pertinentes.

Es todo cuanto puedo decir en honor a la verdad.

Atentamente,



Guamán Pinchao Javier Darío

C.C. 172352857-4

Correo: dariomaggot@hotmail.com

DEDICATORIA

A mis amados padres, Gabriel Guamán y Gloria Pinchao.

*Por su enorme respaldo absoluto e incondicional en todo el transcurso de mi vida,
instruyéndome a continuar hacia adelante y jamás rendirme ante las dificultades de la
vida.*

A mis hermanos, Juan y Belén.

Quienes con su apoyo permanente han estado junto a mí.

A mi sobrino, Damián.

Por iluminar cada día de mi vida con su alegría y ternura.

Javier Darío Guamán Pinchao

AGRADECIMIENTOS

Mi más profundo agradecimiento a Dios, por la hermosa familia que me ha conferido, quienes con su amor y consejos han sabido encaminar mi vida por la senda de la sabiduría, formando un ente de provecho para la sociedad, y preparándome para hacerle frente a las adversidades que se presenten en mi vida.

Mi enorme gratitud a mi admirada alma mater “Universidad Central del Ecuador”, por haberme acogido en su seno, y en especial a la “Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales”, “Carrera de Derecho” por permitirme instruir en sus aulas, labrando y cultivando innumerables conocimientos y experiencias, que formaron mi personalidad como hombre de bien; y, proyectándome como profesional al servicio de la sociedad.

Gracias a la abnegada orientación e instrucción de mis maestros con quienes me formé, compartiendo deberes y obligaciones, destacando constantemente los principios de la verdad y la justicia, hasta la culminación de mis estudios Universitarios.

Retribuyo en especial a la Dra. Yolanda Yupangui Carrillo, maestra quien supo confiar en mi persona, depositando su esfuerzo, confianza y conocimientos; y, a quien siendo mi Directora de Tesis, a lo largo de este proceso investigativo, le tengo gran admiración por ser una excelente guía, gran persona; ya que gracias a sus consejos y direcciones he podido culminar este trabajo, lleno de éxitos.

Un reconocimiento aparte a mis amigos de aula, Víctor Castillo, Mario Sánchez, Félix Zambrano y Miguel Pontón, amigos incondicionales, quienes siempre me apoyaron en los buenos y malos momentos a lo largo de mi vida universitaria y con quienes compartí varias experiencias.

Javier Darío Guamán Pinchao

AUTORIZACIÓN DE LA AUTORÍA INTELECTUAL

Yo, Javier Dario Guamán Pinchao, en calidad de autor de la tesis realizada sobre **“ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA”**; por la presente autorizo a la UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR, hacer uso de todos los contenidos que me pertenecen o parte de los que contienen esta obra, con fines estrictamente académicos o de investigación.

Los derechos que como autor me corresponden, con excepción de la presente autorización, seguirán vigentes a mi favor, de conformidad con lo establecido en los artículos 5, 6, 8; 19 y demás pertinentes de la Ley de Propiedad Intelectual y su Reglamento.

Quito, 4 de noviembre del 2013.



Javier Dario Guamán Pinchao

dariomaggot@hotmail.com

C.C. 172352857-4

APROBACIÓN DEL TUTOR DE TESIS

Quito, 22 de octubre de 2013

Sr. Dr.

Walter Martínez

**DECANO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA DE LA
UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR**

SECRETARÍA 13/OCT/24/1065

En su despacho.

Señor Decano:

Para su conocimiento y fines legales consiguientes, a continuación pongo en su consideración el Informe de la Tesis elaborada por el señor JAVIER DARIO GUAMAN PINCHAO, con el título **"ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA"** misma que fue elaborada en cuatro capítulos y la correspondiente investigación de campo.

La presente tesis se ha realizado en cuatro capítulos, los cuales son:

El Capítulo I contiene Generalidades, definiciones sobre: Derecho Tributario; Principios contenidos en el Código Orgánico Tributario tales como: Principio de Legalidad, Principio de Generalidad, Principio de Igualdad, Principio de Proporcionalidad, y Principio de Irretroactividad; Clasificación de los Tributos, en Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales de Mejora; Obligación Tributaria, en esta parte se hace un estudio desde: su concepto, que es el hecho generador, el nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria, los sujetos de la obligación tributaria, las exenciones, la extinción de la obligación tributaria y sus formas entre las que tenemos: Solución o pago, Compensación, Confusión, Remisión, y, la Prescripción de la acción de cobro.; y, por último la Determinación tributaria. Para poseer nociones o conocimientos básicos acerca de los elementos que componen el Derecho Tributario en el Ecuador.

En el Capítulo II se realiza un análisis sobre El Ilícito Tributario, en el cual también se analiza instituciones del Derecho Penal Tributario, como son: las Infracciones Tributarias, clasificadas en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, los delitos a su vez clasificados en: Defraudación, Contrabando y Delitos Aduaneros; la Responsabilidad de los sujetos que cometen un ilícito tributario; las Sanciones por la violación a las Normas Legales Tributarias; y, la Extinción de las Penas. El estudio de este capítulo nos permite tener los conocimientos para lograr diferenciar claramente porque la elusión tributaria no es considerada un ilícito en la normativa tributaria ecuatoriana.

En el Capítulo III se hace referencia ya al estudio del tema de tesis, en el cual se aborda desde: su definición; las diferencias entre elusión y evasión fiscal; las formas jurídicas que se equiparan a la elusión; las causas que originan la elusión tributaria entre las que tenemos a: los vacíos legales tributarios, ambigüedad de las leyes tributarias y la dificultad para interpretar las normas jurídicas tributarias; los efectos de la elusión tributaria como son: la pérdida de recursos para el Estado, la inexistencia de una cultura tributaria y la salida de divisas del país a paraísos fiscales. Este capítulo es el centro de estudio de toda la tesis propuesta, ya que se analiza y estudia de manera precisa cada uno de los puntos propuestos.

El Capítulo IV contiene un estudio del Marco Jurídico que posibilita la Elusión Tributaria, entre los puntos abordados tenemos: la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno analizando instituciones como: Paraísos fiscales, los precios de transferencia y las partes relacionadas; así también se analiza el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en lo referente a las remesas hacia el exterior; y, se da un conjunto de posibles sugerencias para evitar los casos de elusión tributaria.

Por último tenemos las tablas y gráficos de la investigación de campo, realizada a: funcionarios del SRI, contribuyentes, abogados en libre ejercicio, y Jueces de las diversas Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito.

Tanto en las conclusiones como en las recomendaciones a las que se ha llegado, producto de la investigación sobre el tema propuesto, se da un aporte para que las autoridades puedan remediar esta conducta; y, finalmente la propuesta que como estudiante de Derecho elabora realiza para enmendar los errores en los que ha incurrido las autoridades legislativas al momento de elaborar las ley tributarias.

Terminado que ha sido el trabajo de investigación, el estudiante JAVIER DARIO GUAMAN PINCHAO, se encuentra en aptitud para continuar con el correspondiente trámite hasta culminar con la obtención de su título de Abogados de los Tribunales y Juzgados de la República.

Atentamente,



Dra. Yolanda Yupangui Carrillo,

DIRECTORA DE TESIS

APROBACIÓN DEL JURADO

Los miembros del Jurado Examinador aprueban el informe de titulación **“Elusión Tributaria en la Legislación Ecuatoriana”**.

Para constancia firman.

PRESIDENTE

VOCAL

VOCAL

RESUMEN EJECUTIVO

LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El desarrollo de la presente investigación, está encaminada a indagar alternativas que permitan controlar la elusión tributaria, grave problema que debe afrontar el Estado, por la disminución de ingresos en su presupuesto. El actual cuadro jurídico tributario, cuantioso, incomprensible, resultado de la diversidad de cambios, derogaciones, aplicaciones, interpretaciones, que afectan incluso a los profesionales en el área tributaria; hacen que se preste para la práctica de ciertas conductas elusivas tributarias. En lo referente a la elusión fiscal, el propósito del contribuyente es el de impedir el pago del tributo, al no figurar transgresión en la norma tributaria, es decir no puede ser sancionado ya que no se viola la norma legal; o alcanzar la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen a través de negocios anómalos, por tanto, no se llega a estar inmerso en dichos supuestos legales; lo que provoca que dicha norma no se aplique. Por lo que en la elusión tributaria, no existe una intención dolosa sino una intención sub-dolosa.

Palabras Claves:

1. ELUSIÓN TRIBUTARIA
2. ECONOMÍA DE OPCIÓN
3. SIMULACIÓN
4. FRAUDE A LA LEY
5. ABUSO DE DERECHO Y FORMAS
6. NEGOCIO INDIRECTO Y FIDUCIARIO

ABSTRACT

TAX EVASION IN ECUADORIAN LEGISLATION

The development of this research is directed to investigating alternatives that will allow controlling tax evasion, a grave problem that the State must face due to a decrease in budget income. The current legal tax framework is large, incomprehensible, a result of a number of changes, derogations, applications and interpretations that even affect professionals in tax management; all these elements facilitate certain tax evasion conducts. In what refers to fiscal evasion, the purpose of the contributor is to impede tax payment without there being transgression to tax law; this is to say that he cannot be sanctioned because he is not violating legal norms. Another purpose of the contributor – in tax evasion – is to carry out a non-taxed, exonerated or subjected to lower tax fact by means of abnormal business-doing; this provokes non-applicability of the norm. For this reason, there is no malicious intent in tax evasion, but in turn, a sub-malicious intent.

Keywords

1. TAX EVASION
2. OPTION ECONOMY
3. SIMULATION
4. LAW FRAUD
5. ABUSE OF LAW AND FORMS
6. INDIRECT AND FIDUCIARY BUSINESS

I CERTIFY that the above and foregoing is a true and correct translation of the original document in Spanish.



Silvia Donoso Acosta
Certified Translator
0601890544

Silvia Donoso A.
CERTIFIED TRANSLATOR
ID. # 0601890544

ÍNDICE DE CONTENIDOS

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTOS	iii
AUTORIZACIÓN DE LA AUTORÍA INTELECTUAL	iv
APROBACIÓN DEL TUTOR DE TESIS	v
APROBACIÓN DEL JURADO	vii
RESUMEN EJECUTIVO.....	viii
ABSTRACT	ix
ÍNDICE DE CONTENIDOS	x
ÍNDICE DE TABLAS	xiii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xv
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I	2
1. GENERALIDADES	2
1.1. DERECHO TRIBUTARIO.-	2
1.2. PRINCIPIOS CONTENIDOS EN EL CÓDIGO ORGÁNICO	
TRIBUTARIO.-	3
1.2.1. Principio de Legalidad.-	3
1.2.2. Principio de Generalidad.-	5
1.2.3. Principio de Igualdad.-	5
1.2.4. Principio de Proporcionalidad.-	6
1.2.5. Principio de Irretroactividad.-	6
1.3. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.-	11
1.3.1. Impuestos.-	12
1.3.2. Tasas.-	13
1.3.3. Contribuciones Especiales o de Mejora.-	14
1.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.-	14
1.4.1. Concepto.-	14
1.4.2. Hecho Generador.-	15
1.4.3. Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria.-	17
1.4.4. De los sujetos.-	17

1.4.5.	De las exenciones.-	19
1.4.6.	De la extinción de la obligación tributaria.-	20
1.4.6.1.	Solución o pago.-.....	21
1.4.6.2.	Compensación.-.....	22
1.4.6.3.	Confusión.-.....	23
1.4.6.4.	Remisión.-	23
1.4.6.5.	Prescripción de la acción de cobro.-.....	23
1.5.	DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.-	24
CAPÍTULO II.....		27
2.	EL ILÍCITO TRIBUTARIO.....	27
2.1.	INFRACCIONES TRIBUTARIAS.-	27
2.1.1.	Delitos.-	28
2.1.1.1.	Defraudación.-	28
2.1.1.2.	Contrabando.-	30
2.1.1.3.	Delitos aduaneros.-.....	31
2.1.2.	Contravenciones.-	32
2.1.3.	Faltas reglamentarias.-.....	33
2.2.	RESPONSABILIDAD.-.....	33
2.3.	SANCIONES.-.....	34
2.4.	EXTINCIÓN DE LAS ACCIONES Y LAS PENAS.-.....	39
CAPÍTULO III		41
3.	LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.....	41
3.1.	DEFINICIÓN.-.....	41
3.2.	DIFERENCIAS ENTRE ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.-	46
3.3.	FORMAS JURÍDICAS QUE SE EQUIPARAN A LA ELUSIÓN.-.....	49
3.4.	CAUSAS QUE ORIGINAN LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.-	66
3.4.1.	Vacíos legales tributarios.-	67
3.4.2.	Ambigüedad de las leyes tributarias.-	69
3.4.3.	Dificultad para interpretar las normas jurídicas tributarias.-	70
3.5.	EFFECTOS DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.-.....	76
3.5.1.	Pérdida de recursos para el Estado.-.....	77
3.5.2.	Inexistencia de una cultura tributaria.-	79
3.5.3.	Salida de divisas del país a paraísos fiscales.-.....	80

CAPÍTULO IV.....	84
4. MARCO JURÍDICO QUE POSIBILITA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA	84
4.1. LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.-	84
4.1.1. Paraísos fiscales.-	84
4.1.2. Precios de transferencia.-.....	91
4.1.3. Partes relacionadas.-	95
4.2. REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.-	107
4.2.1. Remesas del exterior.-	107
4.3. SUGERENCIAS PARA POSIBLES SOLUCIONES.-	109
CONCLUSIONES	152
RECOMENDACIONES	160
PROPUESTA	165
BIBLIOGRAFÍA	168
ANEXOS	171

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla No. 1	112
Tabla No. 2	113
Tabla No. 3	114
Tabla No. 4	115
Tabla No. 5	116
Tabla No. 6	117
Tabla No. 7	118
Tabla No. 8	119
Tabla No. 9	120
Tabla No. 10	121
Tabla No. 11	122
Tabla No. 12	123
Tabla No. 13	124
Tabla No. 14	125
Tabla No. 15	126
Tabla No. 16	127
Tabla No. 17	128
Tabla No. 18	129
Tabla No. 19	130
Tabla No. 20	131
Tabla No. 21	132
Tabla No. 22	133
Tabla No. 23	134
Tabla No. 24	135
Tabla No. 25	136
Tabla No. 26	137
Tabla No. 27	138
Tabla No. 28	139
Tabla No. 29	140

Tabla No. 30	141
Tabla No. 31	142
Tabla No. 32	143
Tabla No. 33	144
Tabla No. 34	145
Tabla No. 35	146
Tabla No. 36	147
Tabla No. 37	148
Tabla No. 38	149
Tabla No. 39	150
Tabla No. 40	151

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico No. 1	112
Gráfico No. 2	113
Gráfico No. 3	114
Gráfico No. 4	115
Gráfico No. 5	116
Gráfico No. 6	117
Gráfico No. 7	118
Gráfico No. 8	119
Gráfico No. 9	120
Gráfico No. 10	121
Gráfico No. 11	122
Gráfico No. 12	123
Gráfico No. 13	124
Gráfico No. 14	125
Gráfico No. 15	126
Gráfico No. 16	127
Gráfico No. 17	128
Gráfico No. 18	129
Gráfico No. 19	130
Gráfico No. 20	131
Gráfico No. 21	132
Gráfico No. 22	133
Gráfico No. 23	134
Gráfico No. 24	135
Gráfico No. 25	136
Gráfico No. 26	137
Gráfico No. 27	138
Gráfico No. 28	139
Gráfico No. 29	140

Gráfico No. 30	141
Gráfico No. 31	142
Gráfico No. 32	143
Gráfico No. 33	144
Gráfico No. 34	145
Gráfico No. 35	146
Gráfico No. 36	147
Gráfico No. 37	148
Gráfico No. 38	149
Gráfico No. 39	150
Gráfico No. 40	151

INTRODUCCIÓN

En lo inherente al Derecho Tributario, es de transcendental importancia lo que respecta a las conductas por parte de los contribuyentes, cuya finalidad es la disminución o el no pago de un tributo, sea por diversos medios entre los que encontramos a la evasión fiscal, la elusión fiscal, etc.

Reconocer varios problemas en la vida de un Estado, en varios campos como lo son: el jurídico, el social y el económico; que constituyen fragmentos de una gran dificultad a los que tiene que hacer frente la Administración y los ordenamientos tributarios que buscan una adecuada tutela acerca de estos. En la praxis y con reiteración, los principios de Legalidad y Seguridad Jurídica entran en conflicto con los de Capacidad Contributiva e Igualdad Tributaria, lo que hace necesaria una decisión política.

Es significativo al abordar el tema de la elusión tributaria que se realice una diferencia clara entre lo que es evasión tributaria; y, lo que es la elusión tributaria. Pues en la evasión tributaria existe efectivamente dolo; y, en la elusión tributaria lo que se figura es un proceder, no impedido por la Ley, empleado por las personas físicas y jurídicas para tributar menos, aprovechándose de vacíos legales o de ciertas ambigüedades que presentan las redacciones de normativas tributarias, que produce el mismo efecto económico que la evasión.

Los legisladores han tratado a través de los años sobre la preocupación de las prácticas elusivas, amparándose en una clara violación a los principios de igualdad y solidaridad, que representan una amenaza al sistema del Estado, y al bienestar de éste.

El presente trabajo trata de brindar una posición universal sobre la problemática de la elusión fiscal, examinando los principales agentes que la motivan, a su vez hacer referencia a la actividad legislativa y de los ordenamientos nacionales en su intento de poner freno a las prácticas elusivas; y, por último propondremos una serie de alternativas, en colisión con algunos intereses económicos y políticos, que favorecerán a eliminar las nocivas conductas elusivas de los contribuyentes.

CAPÍTULO I

1. GENERALIDADES

1.1. DERECHO TRIBUTARIO.-

El tratadista Guillermo Cabanellas (2006) en su Diccionario Jurídico Elemental, se refiere al Derecho Tributario o Derecho Fiscal como:

La rama del Derecho Financiero, que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir preceptos legales.¹ (p. 122).

Así también el doctrinario Giuliani Fonrouge, manifiesta que: “Junto con el Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre los últimos”.² (1979, p. 27).

De las definiciones antes detalladas, se puede concluir que el Derecho Tributario es una rama jurídica perteneciente al Derecho Financiero, que regula el nacimiento, aplicación, modificación y extinción de los tributos; las relaciones originadas entre Sujeto Activo (Administración o Estado) y el Sujeto Pasivo (contribuyente o responsable) de éstos; sus formas y plazos de pago; así como las multas, recargos y penas por los delitos cometidos por la violación de las normas legales al no cumplir con las obligaciones tributarias.

¹ Cabanellas, Guillermo. (2006). Diccionario Jurídico Elemental, Buenos Aires-Argentina: Editorial Heliasta. Pág. 122.

² Fonrouge, Giuliani. (1979). Derecho Financiero, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Tomo I, Pág. 27. Citado por Andrade, Leonardo. (2011). Práctica Tributaria, Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. Pág. 3.

1.2. PRINCIPIOS CONTENIDOS EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO.-

Los principios a tratarse y describirse son los constantes en el Código Orgánico Tributario en su Artículo 5, el cual prescribe lo siguiente: “*Art. 5.- Principios Tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad*”.³

Sin dejar de observar los principios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador, como Norma Suprema y de acuerdo a la Jerarquía de las leyes; en su Artículo 300, menciona los principios por los que se debe basar el Régimen Tributario, y cuál es la finalidad de los tributos, así dispone:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*⁴

De los principios que son enunciados en el Código Orgánico Tributario, se puede obtener cinco principios fundamentales que rigen al Derecho Tributario; pero sin una definición clara de cada uno de ellos, por lo que se hace necesario puntualizar cada uno de los principios del mencionado artículo.

1.2.1. Principio de Legalidad.-

Este principio jurídico hace referencia a la facultad exclusiva del Estado de establecer, modificar, extinguir o exonerar tributos, mediante el Imperio de la Ley. Este principio concuerda con el axioma jurídico que expresa: “No hay Tributo sin Ley previa”.

³ Código Orgánico Tributario, Artículo 5.

⁴ Constitución de la República del Ecuador 2008, Artículo 300.

Las leyes tributarias determinan el objeto punible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo y la forma de establecerlo, las exoneraciones, las reducciones y los reclamos de los recursos que deba contarse. En definitiva todo el conjunto de las relaciones tributarias de los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes o responsables a que están sometidos en forma estricta a este principio.

Este principio está recogido en el Artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con el Artículo 3 del Código Orgánico Tributario, que prescribe:

Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.⁵

El principio de legalidad, es además llamado como principio de reserva de ley, no obstante en la doctrina jurídica se halla una tenue diferencia entre ambos términos.

El principio de reserva de ley es recogido por la Constitución de la República en su Artículo 301, siendo este principio no exclusivo del área tributaria, que en síntesis establece que la facultad de crear, modificar, extinguir o establecer exenciones se lo realiza por medio de una ley.

Sin embargo nuestra Carta Fundamental demarco este principio únicamente a los impuestos, pues en la creación de tasas y contribuciones especiales, esta facultad esta otorgada a los Gobiernos Descentralizados Autónomos.

El principio de legalidad encuentra fundamento en la necesidad de amparar a los sujetos pasivos en su derecho sobre la propiedad, ya que los tributos implican restricciones a este derecho, pues en conclusión, el Estado obtiene algo del patrimonio de los particulares para su beneficio.

⁵ Código Orgánico Tributario, Artículo 3.

Por lo que en conclusión, todas las relaciones tributarias, derechos y obligaciones del sujeto activo (Estado) y de los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables), deben enmarcarse en forma exacta e ineludiblemente someterse a este principio.

1.2.2. Principio de Generalidad.-

Este principio manifiesta que las Leyes Tributarias tienen que poseer un carácter general y abstracto; y, no hacer referencia en concreto a determinadas personas o grupo de personas sea concediéndoles beneficios, exenciones o por el contrario imponiéndoles mayores gravámenes.

1.2.3. Principio de Igualdad.-

En consonancia con la igualdad esencial de todas las personas consagrada en la Constitución de la República del Ecuador. Esto significa que no puede concederse beneficios, exenciones ni tampoco imponerse gravámenes por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación política, o de cualquier otra índole. El principio de igualdad debe ser ilustrado como la igualdad para todos los contribuyentes en circunstancias equivalentes.

Siendo este principio uno de los cimientos para el Derecho Tributario, hay que tomar muy en cuenta que la obligación de contribuir al Estado tiene que guardar relación con el Principio de la Capacidad Económica de los contribuyentes, pues de lo contrario, si se impone una misma contribución a quienes están en desigual situación económica esta sería injusta.

En definitiva, éste principio ampara a los sujetos pasivos de una obligación tributaria para que no reciban un trato discriminatorio o perjudicial, y que vaya en contra del Principio de Capacidad Económica de los contribuyentes.

1.2.4. Principio de Proporcionalidad.-

En virtud de este principio, el ordenamiento tributario tiene que basarse en la capacidad económica de los contribuyentes (el que más tiene, más paga).

En el presente y debido a la cantidad de tributos que se han creado, es necesario que se realice un análisis minucioso de todos ellos con el fin de que, en su conjunto, no constituyan una violación a este principio, y más aún vallan a restringir las actividades económicas del país.

La capacidad contributiva de los sujetos pasivos es el fondo material interiormente del cual el contenido de la ley tributaria, debe garantizar la justicia y razonabilidad.

1.2.5. Principio de Irretroactividad.-

El Derecho Tributario se rige por este principio, el mismo que tiene dos aplicaciones:

1. En primer lugar, desde el punto de vista general las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares, de carácter general rigen exclusivamente para el futuro.

El Código Orgánico Tributario señala que rigen desde el día siguiente a su publicación en el Registro Oficial, sin embargo muchas leyes tributarias señalan como fecha vigente la de su publicación en este registro. Pero puede también señalarse una fecha posterior a la de su publicación.

2. En segundo lugar las Normas Tributarias Penales (las que se refieren a delitos, contravenciones y faltas reglamentarias de carácter tributario) rigen también para el futuro pero excepcionalmente tendrán efecto retroactivo si son más favorables al sujeto pasivo; aun cuando exista sentencia condenatoria, estas serían las que suprimen infracciones, establece sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

Tratando un poco más del tema se puede señalar varios principios doctrinarios del Derecho Tributario, que sirven de cimiento para el nacimiento, modificación, extinción de tributos; así como también para las exenciones. Principios de los cuales se basan los legisladores para que las obligaciones tributarias establecidas por las normas tributarias, no perjudiquen las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Estos principios son:

- **Principio de la capacidad económica.-**

La definición de Capacidad Contributiva la obtenemos al unir los elementos como son la causa o razón del tributo, tratando este problema de la causa con la disposición del sujeto pasivo como fondo del impuesto.

Señala Juan José Ferreiro:

*Tres son los principios ligados entre sí, que destacan por su difusión y aceptación en las Constituciones actuales respecto al reparto de la carga tributaria: el principio de generalidad, el principio de igualdad y, como forma de entender la generalidad y la igualdad en este campo, el principio de capacidad. Pero la capacidad económica, más que un tercer principio es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se encuentra hoy universalmente consagrado.*⁶ (P.p. 57 - 58).

Los tributos han de establecerse basándose en la capacidad económica de los llamados a contribuir. Para ello es menester establecer, primero, quien posee y quien no posee capacidad económica. Es decir, comprobar lo que la doctrina ha denominado capacidad contributiva absoluta: la idoneidad abstracta para asistir al levantamiento de las cargas públicas. En segundo lugar, determinado quienes tienen que tributar, es puntual limitar en qué medida tiene que aportar cada uno de ellos, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa.

La capacidad contributiva absoluta procede como demarcación del legislador en el instante de fijación de los hechos imponibles. En este sentido, el legislador debe conformar los hechos imponibles de forma que éstos sean manifiestos de la capacidad económica. No logran requerirse

⁶ Ferreiro Lapatza, Juan José. Curso de Derecho Tributario, Págs. 57 y 58.

tributos en relación con una circunstancia, o un hecho, que no sea una declaración de capacidad para contribuir.

- **Principio de progresividad.-**

Acerca de la progresividad, Fernando Sáinz de Bujanda (1979) manifiesta que:

(...) el reparto de la carga tributaria exige la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria de cada individuo. No basta, por tanto saber que han de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas quienes tengan capacidad contributiva, sino que es necesario determinar la medida que corresponde a cada sujeto. (...) El principio de la progresividad se ha ligado con el tema, muy explorado por los economistas, de la redistribución de la riqueza, y con el de la justicia, más propio de las disciplinas y de la filosofía. Por otra parte, el hecho de que este principio se vincule, como ocurre frecuentemente, al sistema tributario y no a cada tributo en particular, lo convierte más en un principio de hacienda pública que de derecho tributario.⁷

La progresividad como principio tiene como finalidad hacer equitativo el sistema, de tal forma que el legislador ponga cuidado a la capacidad contributiva de los particulares, y que los tributos no sean proporcionales, sino que, quien posee una mayor capacidad contributiva, tenga más obligaciones, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad. Este principio mantiene correlación con el de proporcionalidad, ilustrado como que el que más tiene, más paga y el que menos tiene menos paga.

Asimismo el principio de progresividad como el de proporcionalidad se relaciona claramente con la cuantificación de los tributos, es decir, el monto o importe de la obligación tributaria corresponde poseer proporción con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, o con la extensión del acuerdo que es esencia del gravamen. Por lo que el principio de progresividad envuelve que a mayor capacidad contributiva es mayor el importe del tributo. Por ejemplo: a superior renta, es mayor la proporción aplicable para la determinación del impuesto a la renta.

⁷ Sáinz de Bujanda, Fernando. (1979). Lecciones de Derecho Financiero, Madrid-España: Universidad Complutense.

- **Principio de eficiencia.-**

Relacionado con que los impuestos se recauden con el mínimo costo viable, tanto para el Estado como para los contribuyentes. Este principio tiene fuerte contenido económico y puede ser entendido como una asignación económica que no puede ser reemplazada por otra que mejore la situación relativa de algún individuo sin empeorar la de otros.

En el ámbito tributario, esto quiere decir que se debe procurar que el impuesto no interfiera en la asignación eficiente de los recursos. Lo que se busca es que los impuestos no sean distorsionados y que por sí mismos no influyan en las conductas socioeconómicas de los contribuyentes.

- **Principio de equidad.-**

La equidad es una proposición primordial de la tributación es el trato igual entre iguales y con el trato desigual con desiguales. Partiendo de dos alcances sobre la equidad:

1. La equidad horizontal, referente a quienes están en una determinada circunstancia objetiva reciba un tratamiento similar, sin discriminación por razón de raza, sexo, edad, etc.
2. La equidad vertical, concerniente a quien se halla en superiores condiciones económicas pague más que quien está en condiciones inferiores. La equidad vertical tiene relación con el concepto de progresividad.

- **Principio de transparencia.-**

El principio de transparencia es complementario del de simplicidad administrativa y guarda relación con el principio general de la Seguridad Jurídica. Al respecto, el tratadista Gerardo Ataliba se pronuncia en el sentido de que este principio se plasma a través de:

La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal; la certeza del Derecho; el consentimiento en la formación de la ley; la representatividad de los gobernantes; la lealtad del

*Estado; la previsibilidad del Derecho; la protección de la confianza; y, la interdicción de la arbitrariedad.*⁸

- **Principio de suficiencia recaudatoria.-**

El principio de suficiencia recaudatoria, guarda relación con la política fiscal, demarca el sistema tributario en su conjunto al fundar como término del mismo su vinculación presupuestaria a la elaboración del gasto público, todo esto en el cuadro de la actividad financiera de un Estado.

- **Principio de la no confiscación.-**

La no confiscación en el Derecho Tributario se muestra en el sentido que ningún impuesto debe formar un menoscabo de la propiedad privada. La Constitución prohíbe toda confiscación.

Las leyes tributarias tienen que estimular la inversión, la reinversión, el ahorro, el empleo para el desarrollo nacional; procuraran una justa distribución de las rentas y la riqueza entre todos los habitantes del país.

En materia tributaria el principio de no confiscación es fundamental porque de él depende que la sociedad tenga oportunidad de ahorrar e invertir y sobre estos pueda generarse el desarrollo económico y social. Manuel Andreozzi sostiene: *“que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad”*.⁹ (p. 108).

La prohibición constitucional es una garantía ante posibles abusos del sistema, el tributo compone una institución jurídica basada en la capacidad económica de los contribuyentes.

⁸ Ataliba, Gerardo. Citado por Vallejo Aristizábal, Sandro. Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, No. 11.

⁹ Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Tomo II. Pág. 108.

Fernando Pérez Royo señala:

Que la referencia a la no confiscación tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y añade, citando a Palao Taboada, que el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la Constitución se refiere solamente un poco después. Finalmente, advierte que, en cualquier caso, en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.¹⁰ (p. 40).

1.3. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.-

Para tratar la clasificación de los tributos es necesario primero que se defina que es tributo para lo cual citaremos al tratadista Merckl Benavides (2003) quien expone: “*Son ingresos de derecho público que nacen del patrimonio ajeno y que son establecidos mediante ley. Estos tributos sirven para financiar una parte del Presupuesto General del Estado y permitir satisfacer las necesidades más apremiantes de la colectividad*”.¹¹

En conclusión los tributos son las obligaciones fiscales instauradas por potestad de la Ley, que comprometen a los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables) para su pago; y, con los cuales se financia el Presupuesto del Estado, para cumplir con las necesidades de la sociedad.

El Artículo 1 del Código Orgánico Tributario en su segundo inciso nos da una clasificación de los tributos en: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales o de Mejora.

¹⁰ Pérez Royo, Fernando. Derecho Tributario, Pág. 40.

¹¹ Benavides, Merckl. (2003). Teoría y Práctica en el Ecuador, Quito-Ecuador: PUCE. Citado por Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario, Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones, Pág. 13.

1.3.1. Impuestos.-

Son tributos que consisten en la prestación en dinero o especie que el Estado en base al poder de imperio de la Ley exige al contribuyente o responsable, por una obligación tributaria cuyo hecho imponible está constituido por los negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica realizados por el contribuyente. Por lo tanto son los tributos que se pagan en forma obligatoria independientemente de la actividad que realice el Estado, por lo que no existe una contraprestación individual.

Cabe destacar que los impuestos a su vez se clasifican en:

- **Impuestos directos.-** Son aquellos en los que el contribuyente de derecho paga por concepto de la generación de riqueza o por su patrimonio, es decir, el establecido por la ley que grava a las actividades económicas de los contribuyentes siendo imposible trasladarlos a una tercera persona. Por ejemplo: el Impuesto a la Renta.
- **Impuestos indirectos.-** Son aquellos en los cuales el contribuyente establecido en la ley puede trasladar el pago del impuesto a una tercera persona, es decir no importa cuál es la calidad del sujeto pasivo sino que es la calidad del producto lo que le interesa.

Aquí todos tienen el mismo tratamiento cualquiera que sea su situación económica particular, no es de trascendental importancia el patrimonio del contribuyente sino el consumo que este realice, por ejemplo: el 12% que es un porcentaje fijo del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), que se tiene que pagar cuando se realiza el hecho generador.

- **Impuestos reales.-** Son aquellos que directamente gravan un objeto o hecho, prescindiendo de la condición de su titular, así por ejemplo: los impuestos a los cigarrillos, cervezas, impuesto predial entre otros.
- **Impuestos personales.-** Son los que gravan a las personas en base a su capacidad contributiva o económica, por ejemplo, Impuesto a la Renta.
- **Impuestos internos.-** Son aquellos que operan dentro de una circunscripción territorial y sirven especialmente para medir y controlar el comercio de un país, y en general, su

actividad económica. Por ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), Impuesto a los Consumos Especiales (I.C.E.), etc.

- **Impuestos externos.-** Son los que se establecen a nivel de frontera de un país, y sirven para controlar el comercio internacional. En general son todos aquellos que se obtiene en todos los lugares en donde se verifican operaciones de comercio internacional. Así por ejemplo: los impuestos a las importaciones y a las exportaciones llamados también Aranceles.
- **Impuestos ordinarios.-** Son aquellos que siempre y en forma normal constan en el Presupuesto General del Estado que periódicamente se los recauda año tras año y que sirven para financiar las necesidades de la población que tiene el carácter de normales. Así por ejemplo: el Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a Consumos Especiales y demás señalados en la ley.
- **Impuestos extraordinarios.-** Son aquellos que se establecen por excepción debido a motivos de orden público y en casos de emergencia nacional, de ahí que concluida las circunstancias especiales que los motivaron estos dejan de regir.
- **Impuestos proporcionales.-** Son aquellos en los cuales se establece una tasa fija de impuesto sea que el contribuyente aumente o disminuya sus ingresos personales, por ejemplo: el 12% del Impuesto al Valor Agregado.
- **Impuestos progresivos.-** Son aquellos en los que la tasa del tributo (Porcentaje) varía según aumente o disminuya la base imponible del impuesto por ejemplo el Impuesto a la Renta.

1.3.2. Tasas.-

Son tributos medibles, establecidos mediante Ley, que el sujeto pasivo paga por la utilización de un determinado servicio proporcionado por la Administración. La peculiaridad de este tributo es que se puede dar rebajas en el costo del servicio denominados estos “subsidios”.

1.3.3. Contribuciones Especiales o de Mejora.-

Son tributos creados mediante Ley, que deben ser satisfechos por ciertos contribuyentes, al recibir un beneficio económico por una obra pública realizada por la Administración, de la cual obtienen usufructo o plusvalía en sus bienes inmuebles.

1.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.-

1.4.1. Concepto.-

El Código Orgánico Tributario en forma expresa define a la Obligación Tributaria en su Artículo 15 como:

Art. 15.- Obligación Tributaria.- Es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual deben satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.¹²

Del concepto señalado se desprenden los siguientes elementos a saber:

- **Vínculo.-** Relación existente entre Sujeto Activo (Administración) y Sujeto Pasivo (Contribuyentes o responsables) de los tributos.
- **Jurídico.-** Es decir que dicho vínculo debe estar establecido en una norma jurídica, que en materia tributaria es siempre la ley.
- **Personal.-** La relación que se produce entre entes que tienen la calidad de personas, sean naturales o jurídicas.

¹² Código Orgánico Tributaria, Artículo 15.

- **Entidades acreedoras de tributos.-** El sujeto activo de la obligación tributaria es principalmente, el Estado, pero también puede serlo cualquier otra entidad pública a la que la ley expresamente señala y le da dicha atribución.
- **Contribuyentes o responsables.-** Son los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, las personas obligadas a pagar los tributos en la forma y los requisitos exigidos por la ley.
- **La Prestación.-** La obligación tributaria siempre consiste en una obligación de dar, es decir que el sujeto pasivo tiene que entregar al sujeto activo una determinada cantidad de dinero o en casos expresamente señalados por la Ley ciertos bienes.
- **Tributos.-** Los tributos son las prestaciones obligatorias, que se satisfacen generalmente en dinero y que el Estado exige por su Poder de Imperio y en virtud de una Ley.

Los tributos están destinados a proporcionarle al Estado los medios necesarios para cumplir sus finalidades de servicio u otros propósitos de política económica.

- **Hecho Generador.-** Es un hecho, acto, contrato o situación prevista de ante mano por la Ley que origina la obligación tributaria una vez que el sujeto pasivo se ha encasillado en el presupuesto señalado en la norma jurídica.

1.4.2. Hecho Generador.-

El Artículo 16 del Código Orgánico Tributario define como Hecho Generador: *“Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”*.¹³

Es por tanto, el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración práctica, está fijado en el tiempo y lugar; y, con respecto a determinadas personas produce el efecto que el sujeto activo exija al sujeto pasivo el pago de un tributo.

¹³ Código Orgánico Tributario, Artículo 16.

El hecho generador precisa de la existencia de una ley, en el cual se hace una descripción detallando en qué consiste el tributo, a quien obliga, entre otros para ello son indispensables cuatro elementos que son:

- **Elemento material u objetivo.-** Descripción material del hecho.
- **Elemento personal.-** Individualización del sujeto pasivo obligado a cumplir el tributo.
- **Elemento espacial y temporal.-** Se refiere al lugar y tiempo en que nace la obligación tributaria.
- **Monto del tributo.-** Importe que el sujeto pasivo está obligado a pagar.

La legislación tributaria ecuatoriana no está fuera del fenómeno de la elusión tributaria, así el Artículo 17 del Código Orgánico Tributario establece:

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.¹⁴

Por lo que se instituye formas especiales de interpretación en: actos jurídicos y hechos económicos que componen un hecho generador de un tributo. Las mismas se fundamentan:

1. Los actos jurídicos se valoran por lo que son y no por lo que dicen ser, a esto alude el Código Orgánico Tributario cuando manifiesta que los mismos se califican conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica.
2. En cuanto a los hechos económicos los mismos se califican conforme a las relaciones económicas que efectivamente existan.

¹⁴ Código Orgánico Tributario, Artículo 17.

1.4.3. Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria.-

La obligación tributaria nace el momento en que el sujeto pasivo se encasilla en el hecho generador previsto por la ley, para poder satisfacerlo.

Dicha obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que señale la ley, en los casos en que la liquidación de los tributos es realizada por el contribuyente o responsable es exigible desde vencido el plazo para la presentación de la declaración; y, si le corresponde a la Administración realizar la liquidación y determinación del tributo, es exigible desde el día siguiente a su notificación a los sujetos pasivos.

1.4.4. De los sujetos.-

El Código Orgánico Tributario hace referencia a dos sujetos que intervienen en la relación jurídica para la satisfacción de un tributo.

Dichos sujetos son:

- 1. Sujeto Activo.-** El Código Orgánico Tributario define sucintamente al sujeto activo como el ente público acreedor de los tributos, este concepto comprende al Estado o Fisco (Administración Tributaria Central).

Pero también son parte: los Consejos Provinciales y Municipalidades (Administración Tributaria Seccional) y los entes a los cuales excepcionalmente la ley les concede derechos en materia tributaria (Administración Tributaria de Excepción).

- 2. Sujeto Pasivo.-** Es la persona natural o jurídica, que según la ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea como contribuyente o responsable.

Además manifiesta el Código Orgánico Tributario, se consideran también sujetos pasivos: a la herencia yacente, comunidades de bienes, demás entidades que caren de personalidad

jurídica constituye una unidad económica o en patrimonio independiente de la de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

Nuestra legislación clasifica al sujeto pasivo en: contribuyente y responsable.

- a) **Contribuyente.-** Son las personas naturales o jurídicas, los entes colectivos reconocidos por las leyes y entidades que forman una unidad económica con patrimonio propio y autonomía funcional a quienes la ley impone la obligación de la prestación tributaria por la verificación del hecho generador.

La obligación tributaria de contribuyente nace cuando el hecho imponible está directamente vinculado a él; es decir, el contribuyente siempre será sujeto pasivo por deuda propia.

De tal manera que nunca perderá tal calidad quien según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque la traslade a otras personas.

- b) **Responsables.-** Son aquellas personas que no tienen la calidad de contribuyentes, pues no están vinculados directamente con el hecho generador; pero, para lograr un mejor control en la recaudación de los tributos y en razón del cargo o función que éstos desempeñan por disposición de la ley, deben cumplir con las obligaciones asignadas a los contribuyentes. De ahí que los responsables siempre serán sujetos pasivos pero por deuda ajena.

Para que estas personas efectivamente cumplan con las obligaciones que se les ha impuesto, la ley en forma expresa ha establecido responsabilidad solidaria entre el contribuyente y el responsable.

Por esta razón la administración tributaria puede exigir el cumplimiento total o parcial de la obligación tributaria a cualquiera de los obligados solidarios; a su elección, quedando a salvo el derecho del responsable a que el contribuyente le devuelva lo pagado. Para ello, puede acudir ante la justicia ordinaria o en juicio verbal sumario.

Los responsables son de cuatro clases:

- **Responsables por representación.-** Son los representantes de determinadas personas naturales o de entidades colectivas tengan esta personería jurídica o no, son por mandato de la ley, responsables ante la administración tributaria del pago de las obligaciones tributarias de estas personas.
- **Responsables como adquirentes o sucesores.-** Son quienes por el hecho de adquirir bienes o negocios, se convierten en responsables del pago de los tributos que sobre dichos bienes o negocios se hallan estado adeudando antes de dicha adquisición.
- **Agentes de retención.-** Son aquellas personas naturales o jurídicas que, sin ser representantes de otra y en relación de su actividad, función o empleo, están obligados por mandato de la ley, a efectuar la retención de tributos, es decir a liquidar, deducir y pagar el impuesto correspondiente.

Los agentes de retención que no cumplan sus obligaciones de retener los tributos respectivos a los contribuyentes, y luego pagar lo retenido al sujeto activo, acreedor de los mismos pueden ser sancionados administrativa y aun penalmente, en caso de no entregar lo retenido luego de diez días de vencido el plazo para hacerlo.

- **Agentes de percepción.-** Son las personas naturales o jurídicas que, por razón de actividad, profesión o empleos y por mandato de la ley, reglamento están obligados a recaudar tributos y darlos al sujeto activo.

Esta obligación se la cumple añadiendo al precio de las mercancías o servicios que se ofrece, el valor del tributo respectivo.

1.4.5. De las exenciones.-

Exención es el privilegio legal del que gozan los contribuyentes, para contribuir parcialmente o exonerarse totalmente un determinado tributo, por motivos de orden público, económico o social.

La exención al igual que los tributos debe ser establecida mediante ley, en la que se especifique sus requisitos para su aprobación; beneficiarios; tributos que vislumbra; y, si es total o parcial,

permanente o total el pago de la obligación tributaria. La exención sólo comprende los tributos vigentes a la fecha de creación de la ley salvo disposición expresa en contrario.

La exención conferida por una situación de hecho podrá ser modificada o derogada mediante una ley posterior. Pero si ha sido permitida por un fijado plazo, se prolongará hasta su expiración.

En general están libres del pago de impuestos: las instituciones del Estado, municipalidades, consejos provinciales u otras instituciones que posean un fin social o tengan parte de los recursos del Estado; además de los Organismos Internacionales de que el Ecuador es miembro, estados extranjeros bajo condición de reciprocidad.

La Ley prohíbe a los sujetos pasivos que intervienen en actos o contratos; y, que gozan de exenciones hacerse cargo de las obligaciones tributarias de los sujetos que no tienen dicho beneficio, por lo que dichos sujetos deben pagar su proporción de la obligación tributaria.

1.4.6. De la extinción de la obligación tributaria.-

El Código Orgánico Tributario en su Artículo 37 nos manifiesta que las formas de extinguir la obligación tributaria pueden ser total o parcial, y de la siguiente manera:

Art. 37.- Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualquiera de los siguientes modos:

- 1. Solución o pago;*
- 2. Compensación;*
- 3. Confusión;*
- 4. Remisión; y,*
- 5. Prescripción de la acción de cobro.¹⁵*

¹⁵ Código Orgánico Tributario, Artículo 37.

1.4.6.1. Solución o pago.-

Es la forma más común de extinguir la obligación tributaria, es efectuada por cualquiera de los sujetos pasivos, o cualquier persona a nombre de estos, sin perjuicio de su Derecho a Repetición; dicho pago debe ser efectuado al sujeto activo o a quien la ley de la facultad de recaudación, retención o percepción; en el tiempo que la ley señala para su recaudación, de no haberse fijado un plazo, se lo realizara en la fecha en que nació la obligación tributaria, o en los casos de convenios de pago celebrados conforme a la ley, se realizarán en la fechas de dichos acuerdos; en los lugares que fija la ley o el reglamento, donde actúa las correspondientes oficinas de recaudación, donde acaeciere el hecho generador, o donde posea su domicilio el deudor.

El pago de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos se efectuará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios correctamente autorizados, libranzas o giros bancarios, a la orden del respectivo sujeto activo del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley para el efecto.

Cuando el pago se lo realicé mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá al hacerse efectivo. Las notas de crédito giradas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.

La obligación tributaria podrá ser liquidada total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de bono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan. Los sujetos activos tienen prohibido recibir títulos distintos a los descritos anteriormente.

Para realizar pagos anticipados de tributos, estos deben ser establecidos o autorizados por la ley. Las autoridades administrativas competentes, previa solicitud motivada del sujeto pasivo, conferirán facilidades de pago de los tributos, mediante resolución, cuando se cumpla con los requisitos establecidos en el Código Orgánico Tributario y en los términos que éste señale.

Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, los pagos parciales se imputaran primero a los intereses, luego al tributo; y, por último a multas. Si el sujeto pasivo debe varias obligaciones al sujeto activo sobre un mismo tributo, el pago se imputara a la obligación más antigua que no hubiere prescrito.

Cuando la deuda sea de varias obligaciones, por distintos tributos, el pago se imputara al tributo que elija el deudor y de este a la obligación más antigua; a falta de esta elección, la imputación se hará a la obligación más antigua.

Determinada la obligación tributaria por la administración, si el sujeto pasivo la aceptare por una parte y protestare por la otra, podrá efectuar el pago de la parte no refutada y expresar su reclamo por la otra. Los sujetos activos de la respectiva obligación no podrán negarse a la recaudación de estos pagos.

El pago de la obligación tributaria puede también hacerse a consignación, en la forma y ante la autoridad competente que determine la ley, en los casos en que el sujeto activo de la obligación tributaria se negare a recibir el pago.

1.4.6.2. Compensación.-

La compensación es otra de las formas por las cuales se puede dar por canceladas las obligaciones tributarias, estas son pagadas total o parcialmente, de oficio o a petición del sujeto pasivo, con créditos líquidos por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocido por el sujeto activo competente o por los jueces de lo Contencioso Tributario, siempre que estos no estén prescritos y los tributos pertenezcan al mismo sujeto activo.

Las deudas tributarias se compensaran con créditos de los sujetos pasivos contra el sujeto activo, por títulos distintos del tributario, reconocidos en acto administrativo firme o sentencia ejecutoriada. No se admite la compensación con créditos producto de tributos recaudados por

agentes de retención o percepción. Asimismo no se admite la compensación de deudas tributarias u otras deudas al gobierno nacional con títulos de la deuda pública externa.

1.4.6.3. Confusión.-

Otra de las formas de extinguir la obligación tributaria es la confusión, esta surge cuando concurren en un mismo sujeto pasivo las calidades de acreedor y deudor de una obligación tributaria, derivado de la transmisión o transferencia de bienes o derechos que originen el tributo respectivo.

1.4.6.4. Remisión.-

Las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de la ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.

1.4.6.5. Prescripción de la acción de cobro.-

La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios, sus intereses y multas por incumplimiento prescribirán en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, cuando no se presentase la correspondiente declaración o fuere incompleta.

Si existen facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

Si la administración tributaria ha procedido a determinar la obligación, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativo no podrá declararla de oficio.

La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago. No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.

1.5. DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.-

La determinación tributaria es definida como el accionar reglado de la Administración Tributaria o de los sujetos pasivos, enfocada en declarar o establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. Esta facultad de la administración tributaria comprende además la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables.

La determinación de una obligación tributaria puede ser efectuada mediante cualquiera de los siguientes sistemas:

- 1. Determinación por el sujeto pasivo.-** Es la efectuada por cualquiera de los sujetos pasivos, sean estos contribuyentes o responsables por medio de su correspondiente declaración, debiendo esta ser presentada en el tiempo, en la forma y con los requisitos exigidos por la ley, una vez que se ha producido el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así realizada tiene el carácter de definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero podrá ser rectificada en cuanto a errores de hecho o de cálculo.

- 2. Determinación por el sujeto activo.-** Este sistema de determinación también es conocido como sistema de oficio, pues si el sujeto pasivo no presenta su declaración o habiéndola presentado esta resultare incompleta, sea porque el sujeto pasivo trata de evadir impuestos, la respectiva Administración Tributaria opera de oficio para establecer el monto de la obligación tributaria.

De acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno tenemos dos formas de determinación por parte del sujeto pasivo, y una forma de determinación mixta en la que actúa tanto el sujeto pasivo como el activo, estas son:

- **Forma directa.-** Determinación directa es la realizada en base a la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos en su poder.

Puede fundarse además, en la información que posea la administración tributaria en sus bases de datos o en la que arroje subsistemas informáticos producto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables, con entidades del sector público, o en documentos que existan en poder de terceros que tengan relación con la actividad gravada o hecho generador.

- **Forma presuntiva.-** Este tipo de determinación es utilizado cuando no ha sido posible la determinación directa, sea por la falta de declaración de los sujetos pasivos, o porque los documentos que respaldan la declaración no son aceptados por una razón fundamental que la acrediten.

En estos casos la determinación se reviste de los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos que permitan constituir la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

- **Determinación mixta.-** Es la efectuada por la Administración en base a los datos proporcionados por los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por los datos proporcionados, para todos los efectos.

La facultad determinadora de la Administración para establecer la obligación tributaria caduca en los siguientes términos según lo dispuesto el Artículo 94 del Código Orgánico Tributario:

Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;

En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,

En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.¹⁶

Pero estos plazos pueden ser interrumpidos por la notificación de una orden de verificación, emanada del sujeto activo correspondiente.

¹⁶ Código Orgánico Tributario, Artículo 94.

CAPÍTULO II

2. EL ILÍCITO TRIBUTARIO

2.1. INFRACCIONES TRIBUTARIAS.-

La infracción tributaria es el quebrantamiento al marco jurídico tributario, que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. La Ley Tributaria señala los parámetros de cumplimiento de recaudación y las sanciones en el caso de la violación a la ley.

Así lo prescribe el Artículo 314 del Código Orgánico Tributario que manifiesta: *“Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas y adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”*.¹⁷

En la Ley Tributaria, de la misma manera que el resto de materias del derecho, se instaaura el impedimento del sujeto de alegar el desconocimiento de la ley.

Las infracciones tributarias se clasifican según el Artículo 315 ibídem en:

Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.

*Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.*¹⁸

¹⁷ Código Orgánico Tributario, Artículo 314.

¹⁸ Código Orgánico Tributario, Artículo 315.

2.1.1. Delitos.-

Delito es la acción u omisión que causa daño a un tercero violando un bien jurídico protegido al transgredirse la ley, y como efecto de esta conlleva una sanción o pena establecida con anterioridad.

Al tratarse del delito tributario no se puede dejar de relacionarlo con el delito penal común, pues poseen elementos similares como lo son:

- **El acto.-** Es la acción u omisión del contribuyente o responsable de un tributo, quien actúa con voluntad y conciencia, atentando contra un bien jurídico protegido que en materia tributaria es el Presupuesto del Estado.
- **Tipicidad.-** Es decir que la acción u omisión debe estar previamente tipificada como tal en la Ley Tributaria, como delito y del mismo modo ser establecida una pena.
- **Culpabilidad.-** Es la limitación del grado de responsabilidad de los sujetos pasivos que cometen algún delito tributario.
- **Antijuricidad.-** Pretende manifestar aquello que es contrario a la Ley Tributaria.
- **Dolo.-** En el campo tributario cuando tratamos el dolo este debe ser entendido como la intención de causar daño con voluntad y conciencia al fisco, sea por la intención de incumplir con una obligación tributaria, o cumplirla en base a documentos falsos o adulterados.

2.1.1.1. Defraudación.-

El Código Orgánico Tributario en su Artículo 342 manifiesta:

*Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induzca al error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, así como aquellas conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.*¹⁹

En conclusión la defraudación tributaria o fiscal es considerada como una conducta antijurídica basada en el engaño, falsedad, realizada por el contribuyente o un tercero, cuyo interés es el de evitar que la Administración Tributaria determine correctamente la obligación tributaria, derivando esto en un perjuicio para las arcas del Estado. Dicho delito tributario perpetrado por los sujetos pasivos o terceros, conlleva en si el dolo y la culpa, ya que el individuo busca consumar el delito, tergiversando a la autoridad con información falsa, ocultando la verdad. Intrínsecamente en el delito de defraudación tributaria encontramos:

- **Defraudación agravada.-** Es aquella perpetrada con el contubernio de uno o varios funcionarios de la Administración Tributaria, y es sancionada con la pena más alta.

El Código Orgánico Tributario en su Artículo 344 establece los casos de defraudación manifestando:

Art. 344.- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarios, son casos de defraudación:

- 1. Destrucción, ocultación o alteración de sellos de clausura o de incautación;*
- 2. Realizar actividades en un establecimiento que se encuentre clausurado;*
- 3. Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;*
- 4. Proporcionar, a sabiendas a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados;*
- 5. La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;*

¹⁹ Código Orgánico Tributario, Artículo 342.

6. *La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente;*
7. *La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades, o datos falsos;*
8. *Llevar doble contabilidad, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;*
9. *La destrucción total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;*
10. *Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;*
11. *Extender a terceros el beneficio de un derecho a subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;*
12. *Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;*
13. *La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo;*
14. *La obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano jurisdiccional competente; y,*
15. *La venta por el consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecida por el INEN.²⁰*

2.1.1.2. Contrabando.-

Según el tratadista Guillermo Cabanellas en su obra *Diccionario Jurídico Elemental*, define al contrabando como: “Comercio o producción prohibidos por la legislación vigente. Productos o mercancías que han sido objeto de prohibición legal. Lo ilícito o encubierto. Antiguamente, de ahí su etimología, lo hecho contra un bando o pregón público”.²¹(2006, p. 90).

²⁰ Código Orgánico Tributario, Artículo 344.

²¹ Cabanellas, Guillermo. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires-Argentina: Editorial Heliasta. Pág. 90.

En síntesis el contrabando es un delito tributario en el que los sujetos pasivos burlan las normas comerciales, sea por la encubierta producción de bienes prohibidos por la ley; cultivo de productos ilícitos; transporte de mercaderías por rutas u horarios no establecidos, o sin la respectiva documentación; y, comercio, en importaciones, es decir insertando ciertas mercancías o productos prohibidos por las leyes, o exportando mercancías que no cumplan con los respectivos pagos legales.

Existen varias clases de contrabando, en operaciones como son las importaciones y las exportaciones de varias mercancías en el mercado internacional, que en varias ocasiones estas se encuentran prohibidas por las leyes, o en muchos de los casos estos no cumplen con las obligaciones de tributar en base a la información de donde proviene dichas mercancías, entre las clases de contrabando tenemos:

- **Contrabando despótico.-** Es aquel en que los bienes o productos son de prohibida importación por las leyes para la ciudadanía.

Aquí tenemos por ejemplo: la importación o exportación de armas de fuego, proyectiles, y demás materiales bélicos.

- **Contrabando militar.-** Este tipo de contrabando se da cuando existen conflictos armados entre dos estados, o un conflicto interno en un solo Estado; por lo que un tercer Estado proporciona los materiales de guerra.
- **Contrabando dinámico.-** Es el que utilizan varios sujetos en los límites fronterizos entre estados, siendo la exportación e importación de mercancías en pequeñas cantidades pero de manera reiterativa, por pasos clandestinos sin pagar los tributos originados legalmente.

2.1.1.3. Delitos aduaneros.-

Radican en la ilegal y secreta forma de tráfico internacional de mercancías, derivado de las acciones como falsedad, malicia o engaño que provoquen una falla a la Administración Aduanera, por lo que causa perjuicio al Fisco al no pagar total o parcialmente los impuesto o contraviniendo

las normas aduaneras, es también asociado con el delito de contrabando. Entre los delitos aduaneros tenemos:

- La importación o exportación encubierta de mercancías sujetas al pago de tributos;
- El embarque y desembarque de mercancías sin la atención de la autoridad;
- La expulsión de mercaderías de un buque o nave;
- Utilizar sin autorización de la autoridad plazas, puertos marítimos, fluviales o aéreos habilitados legalmente;
- Dejar mercaderías en espacios adyacentes a las fronteras terrestres o marítimas;
- Comercializar mercancías que ingresaron al país, bajo el patrocinio de leyes de fomento o régimen de internación temporal, a terceros sin autorización;
- Posesión infundada de mercaderías extranjeras;
- Producción de timbres, papel sellado, marcas, contraseñas sin permiso de la autoridad (falsos);
- Cultivo y recolección de caña de azúcar para la elaboración ilegal de alcohol;
- La purificación, explotación, legitimación, comercialización y transporte de alambiques;
- Producción de guarapos, y la adulteración de licores; y,
- Las personas que fabriquen clandestinamente productos gravados con tributos.

2.1.2. Contravenciones.-

Según el Código Orgánico Tributario en su Artículo 348 establece:

*Art. 348.- Concepto.- Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.*²²

Entendiéndose por contravenciones de los contribuyentes o responsables la inobservancia de sus deberes formales contenidos en el Artículo 96 del Código Orgánico Tributario; las contravenciones

²² Código Orgánico Tributario, Artículo 348.

referentes a los empleados y funcionarios tienen relación de la misma manera con los deberes de la administración contenidos en el Artículo 103 ibídem.

2.1.3. Faltas reglamentarias.-

Según el concepto del Código Orgánico Tributario en su Artículo 351 establece:

*Art. 351.- Concepto.- Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.*²³

En conclusión podemos referirnos como falta reglamentaria a la acción u omisión de las normas reglamentarias que establecen las formas o requerimientos para el acatamiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo.

2.2. RESPONSABILIDAD.-

El Código Orgánico Tributario en su Artículo 321 manifiesta:

Art. 321.- Responsabilidad por infracciones.- La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombres de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

²³ Código Orgánico Tributario, Artículo 351.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.²⁴

De la misma manera que en el Derecho Penal, en el ilícito tributario encontramos las figuras de autor, cómplice y encubridor.

- **Autor.-** Es la persona natural o jurídica (sujeto pasivo), que ha realizado cualquier tipo de infracción tributaria, de manera directa, perjudicando al Estado en la percepción de las obligaciones tributarias legalmente generadas.
- **Cómplice.-** Es la persona (sujeto pasivo, aunque también puede serlo el sujeto activo, por medio de un funcionario que facilite la realización de un delito), que en relación de su actividad participa indirectamente en la consumación de un ilícito tributario.
- **Encubridor.-** En el caso de la infracción tributaria, el encubridor o bien puede serlo un sujeto pasivo o bien un funcionario de la Administración Tributaria, que trata de cualquier forma de ocultar la consumación de una violación a la Ley Tributaria.

Pudiendo existir gradación de penas, es decir, tomando en cuenta las circunstancias agravantes o atenuantes, además de la cuantía de los perjuicios causados por la infracción, por parte de los sujetos que perpetraron un ilícito tributario. En el caso de que sea un funcionario público, sea acusado como cómplice se le aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y, a los encubridores, una equivalente a la mitad, sin perjuicio de la gradación de la pena. Así lo establece el Artículo 327 del Código Orgánico Tributario.

2.3. SANCIONES.-

El Artículo 323 del Código Orgánico Tributario señala las penas aplicables a las infracciones tributarias según el caso, estas son:

²⁴ Código Orgánico Tributario, Artículo 321.

Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

- a) Multa;*
- b) Clausura del establecimiento o negocio;*
- c) Suspensión de actividades;*
- d) Decomiso;*
- e) Incautación definitiva;*
- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;*
- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;*
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;*
- i) Prisión; y,*
- j) Reclusión Menor Ordinaria.*

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

*Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores.*²⁵

- **Multa.-** Es una sanción administrativa o penal de tipo pecuniario, que se impone en proporción al valor de los tributos que se han dejado de cancelar por la infracción;
- **Clausura del establecimiento o negocio.-** La clausura del establecimiento conlleva la suspensión de todas las actividades en el establecimiento, esta no podrá excederse de tres meses, si la clausura afecta a terceros, el infractor será quien responda por los daños y perjuicios que este cauce.

La clausura podrá ser levantada o suspendida por la misma autoridad que ordeno la clausura, cuando se compruebe que se rectificó la causa que determino dicha pena;

- **Suspensión de actividades.-** En el caso de no poder aplicar la clausura al establecimiento por motivos de las actividades económicas de los infractores, la administración tributaria ordenara la suspensión de actividades económicas al infractor, notificando a las autoridades correspondientes, colegios profesionales, y otras entidades relacionadas con el ejercicio de la actividad suspendida;

²⁵ Código Orgánico Tributario, Artículo 323.

- **Decomiso.-** Es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, a favor del acreedor tributario, esta puede ser ampliada a los bienes y objetos utilizados para ejecutar dicha infracción, siempre que correspondan a su autor o cómplice, o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

De existir una diferencia estimable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la proporción de los valores o porque no pertenecen a los infractores, se suplirá dicho decomiso con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito;

- **Incautación definitiva.-** Pérdida total del dominio de los bienes objeto de la realización de la infracción, dispuesta por la autoridad administrativa o judicial correspondiente. Según el caso, se rematará dichos bienes o se donarán a una institución pública para su uso, si fueren bienes fungibles se concederán en donativo a las instituciones de beneficencia pública;
- **Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos.-** Esta sanción se impone por la gravedad e importancia de la infracción, sin perjuicio de las demás penas aplicables, esta pena puede ser restituida al cumplirse un año desde la ejecutoria de la resolución administrativa o la sentencia que impuso la pena, siempre que el transgresor no hubiere sido condenado en este lapso por un nuevo delito tributario;
- **Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones.-** Del mismo modo que en la suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, esta pena será impuesta por la gravedad e importancia de la infracción, sin perjuicio de otras sanciones que se impusieren.

El infractor podrá rehabilitarlas cumplido un año desde la ejecutoria de la resolución o sentencia que impuso la pena, siempre que el transgresor no hubiere sido condenado en este lapso por un nuevo delito tributario;

- **Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.-** La suspensión en el desempeño de cargos públicos no puede exceder de treinta días, en el que el funcionario no tendrá derecho a remuneración, y se ejecutará desde el primer día del mes siguiente al de la fecha en que se ejecutorió la sentencia que la impuso.

La destitución de cargos públicos, se aplicará al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubridor de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones.

La resolución o sentencia que imponga este tipo de penas, será notificada a la máxima autoridad donde presta servicios el funcionario sancionado, al Secretario Nacional Técnico de Desarrollo de Recursos Humanos y de Remuneraciones del Sector Público, y al Contralor General del Estado quienes ordenaran a la autoridad nominadora cumpla con la resolución o sentencia, en el caso de que el funcionario siga en funciones, caso contrario el Contralor General del Estado ordenará al Auditor Interno suspender el pago del sueldo del funcionario suspendido o destituido, en todo caso, hará responsables personal y pecuniariamente a la autoridad nominadora, de los sueldos o remuneración pagadas ilegalmente;

- **Prisión.-** En el caso de las infracción sancionadas con la pena de prisión esta no será inferior a un mes, ni mayor a cinco años, sin perjuicio de la gradación de penas establecida en el Código Orgánico Tributario.

Este tipo de pena no será sustituida con penas pecuniarias; y,

- **Reclusión menor ordinaria.-** Esta no podrá ser inferior a un año, ni mayor a seis años, sin perjuicio de la gradación de penas establecida en el Código Orgánico Tributario. Este tipo de pena no será sustituida con penas pecuniarias.

1. **Penas aplicables al delito de defraudación.-** Del mismo modo el Código Orgánico Tributario en su Artículo 345 nos habla sobre las penas aplicables a la defraudación, manifestando en resumen que los individuos que falsifiquen comprobantes de ventas o de retención; o comercialicen con licor artesanal no autorizados por la Administración Tributaria, tendrán una sanción de prisión de uno a tres años.

En los casos de proporcionar información falsa, falsificar documentos, llevar doble contabilidad, destruir total o parcialmente los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, extender a terceros el beneficio de un derecho al subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o

beneficiarse sin derecho de los mismos, o simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.

La pena impuesta será de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

En el caso de que los agentes de retención o percepción no entreguen total o parcialmente los tributos retenidos o percibidos en el plazo de diez días de vencido el plazo para hacerlo, o no entreguen una devolución de tributos, interés o multas establecidas por un acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano jurisdiccional competente; obtendrán una sanción de reclusión menor ordinaria de tres a seis años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que les hayan sido devueltos indebidamente.

- 2. Penas aplicables a la contravención.-** El Artículo 349 del Código Orgánico Tributario nos describe cuales son las penas aplicables a las contravenciones en resumen nos expone que las contravenciones establecidas en la legislación tributaria tendrán como pena pecuniaria una multa no inferior a treinta dólares ni superior a 1.500 dólares, sin perjuicio de otras sanciones que establezcan las demás Leyes Tributarias como pueden ser: el decomiso, la multa, la cancelación de inscripciones en los registros públicos, la cancelación de patentes y autorizaciones, la clausura del establecimiento o negocio y la suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

Si la pena a una contravención es castigada con multas periódicas, la sanción por cada período no podrá exceder de los límites establecidos.

No se aplicará los límites de las multas por contravenciones, cuando la ley expresamente señale una sanción específica.

El pago de la multa no exime al infractor del acatamiento de la obligación tributaria o de los deberes formales de los sujetos.

Las sanciones que se impone por contravenciones son impuestas por la máxima autoridad de la respectiva Administración Tributaria mediante resoluciones que pueden ser impugnables ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

- 3. Penas aplicables a las faltas reglamentarias.-** El Artículo 351.1 ibídem establece las penas que se aplican a esta clase de ilícito tributario. En síntesis los infractores de faltas reglamentarias serán castigados con una multa no inferior a treinta dólares ni superior a mil dólares, sin perjuicio de otras sanciones impuestas por las normas tributarias a cada infracción, como pueden ser: la multa, la clausura del establecimiento o negocio, la suspensión de actividades, el decomiso, incautación definitiva, la suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, la suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones, la suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos, prisión y reclusión menor ordinaria.

El pago de la multa no exime al infractor del acatamiento de la obligación tributaria o de los deberes formales de los sujetos.

2.4. EXTINCIÓN DE LAS ACCIONES Y LAS PENAS.-

Las acciones y las penas según el Artículo 338 del Código Orgánico Tributario se extinguen por: la muerte del infractor y por la prescripción.

- **Muerte del infractor.-** La acción y la pena por una infracción tributaria se extinguen por la muerte del autor, cómplice, o encubridor, y no son transmisibles a sus herederos.
- **Prescripción de la acción.-** Las acciones por delitos tributarios prescriben en el plazo de cinco años en los casos reprimidos con prisión; y, diez años en los casos reprimidos con reclusión, contados desde que la infracción fue cometida cuando no se haya iniciado enjuiciamiento, o de haberse iniciado desde el inicio de la instrucción fiscal correspondiente.

La prescripción de la acción podrá ser interrumpida desde el día siguiente a la notificación de la determinación de una obligación tributaria, del que se desprenda la ejecución de una infracción, hasta el día en que se ejecutoríen. Las acciones por las demás infracciones prescribirán en tres años contados desde cuando la infracción fue cometida. En los casos de tentativa el plazo contará desde la realización del último acto idóneo.

- **Prescripción de las penas.-** Las penas privativas de libertad prescriben en igual tiempo al de la condena, no pudiendo ser menor a seis meses, salvo disposición de la Ley que establezca plazos de prescripción superiores.

La prescripción de la pena iniciará a partir de la media noche del día en que la sentencia quedó ejecutoriada.

Las penas pecuniarias, prescribirán en cinco años, computados desde la fecha en que se ejecutorie la resolución o sentencia que la imponga y se interrumpirá con la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias.

A más de estas formas de extinción de las acciones y las penas por infracciones tributarias tenemos: la solución o pago, la compensación, la confusión y la remisión; es decir toda forma de extinguir una obligación tributaria.

CAPÍTULO III

3. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

3.1. DEFINICIÓN.-

La elusión tributaria es un concepto que ha sido el eje de atención para varios doctrinarios a lo largo de los años. Es por este motivo que se posee varias definiciones debido a la dificultad de comprender de manera clara cuál es el alcance de esta. Siendo por lo tal un tema dificultoso del Derecho Tributario.

Entre las dificultades que existen al dar una definición clara de lo que es la elusión tributaria, es de dotar de una distinción perfecta que permita diferenciarla de otras formas semejantes, con las que se confunde fácilmente.

Hay doctrinarios que expresan que la elusión fiscal puede ser definida por su finalismo, es decir por conseguir un efecto que en materia tributaria será el ahorro de los impuestos impidiendo para ello el nacimiento del hecho generador establecido por la Ley, lo que se denomina resultado elusivo por la reducción o eliminación de la carga tributaria.

Según lo manifestado por el Doctor Leonardo Andrade (2011) en su obra “El Ilícito Tributario” prescribe:

La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura que consiste en no pagar determinados impuestos, que aparentemente se deberían tributar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley (...) Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.²⁶ (p. 139).

²⁶ Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario, Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. Pág. 139.

El maestro Andrea Amatucci expresa lo siguiente:

La elusión constituye aún un concepto abstracto y vago en el ámbito de la delicada relación que transcurre entre forma y sustancia y que se coloca en su base. De hecho el contribuyente a través de la elusión trata, abusando de las formas jurídicas, de utilizar la distinción entre la sustancia del presupuesto de hecho legal y la forma de ésta.

Los contribuyentes de forma preliminar estudian las “fisuras” del sistema que carecen de protección elusivas (...) para elaborar prácticas elusivas en dichos ámbitos.

La elusión es un comportamiento a través del cual son respetadas las normas pero se aprovecha de sus imperfecciones creando una escapatoria. En tal sentido la elusión es consecuencia de la autonomía privada en función de las normas tributarias.²⁷

Importantes juristas, tal como por ejemplo, el Dr. Héctor B. Villegas y la Dra. Catalina García Vizcaíno (1993), consideran a la elusión fiscal como: “Una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Reservan el término “economía de opción”, al empleo no abusivo de formas jurídicas”.²⁸ (p. 107).

Mencionando lo afirmado por Dino Jarach, como referente, manifiesta: “La elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos”.²⁹ (1971, p. 119).

Con equivalente punto de vista, hallamos la definición dada por Beatriz Gonzales de Rechter en la que concluye que la elusión es:

Un fenómeno económico exteriorizado mediante procedimientos jurídicos, ello así porque está dirigido a evitar el nacimiento del hecho económico que el legislador eligió como imponible (...) La

²⁷ Amatucci, Andrea. El Ordenamiento Jurídico Financiero, Bogotá-Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Pág. 308. Citado por Cahn-Speyer, Paul. La Potestad de la Administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica, Bogotá-Colombia: Pág. 20.

²⁸ Villegas, Héctor B. y García Vizcaíno, Catalina. (1993). Régimen Penal Tributario Argentino, Buenos Aires-Argentina: Editorial Depalma. Pág. 107.

²⁹ Jarach, Dino. (1971). El Hecho Imponible, Buenos Aires-Argentina: Editorial Abeledo Perrot. Pág. 119.

*elusión fiscal lícita solo se produce cuando las personas no incurran en abuso de las formas jurídicas para evitar o aminorar la carga fiscal (...) Consideramos consecuentemente que la elusión fiscal no constituye una infracción y por ello no es punible.*³⁰

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en la Isla de Margarita, Venezuela – 2008 en su resolución manifiesta:

Primera.- La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

*Segunda.- La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.*³¹

El maestro Giuliani Fonrouge (1973) enseñaba:

*Para que la elusión fiscal pueda significar actitud punible, no basta el uso de formas o estructuras jurídicas “manifestamente inapropiadas”, sino que es menester inexcusablemente, que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación. De manera que las tres condiciones de la punibilidad del proceder, son éstas: 1) uso de formas o estructuras jurídicas manifestamente inapropiadas; 2) intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria; y, 3) razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo.*³² (p. 695).

El tratadista Norberto Amoros (1965) diferencia a la economía de opción de la elusión tributaria manifestando: “Un criterio simple para diferenciar la economía de opción de la elusión es que en ésta se

³⁰ González de Rechter, Beatriz. (1983). Tax Avoidance and Tax Evasion, Venecia-Italia; Ponencia en el XXXVII Congreso de la Internacional Fiscal Association. Citado por Asorey, Rubén. (2005). Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

³¹ <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionPage>.

³² Fonrouge, Giuliani. (1973). Derecho Financiero, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Tomo II. Pág. 695.

*evita que se realice el hecho imponible, pero no mediante una conducta de no realizar nada, sino de ejecutar dentro de la realidad (sin simulación) actos no gravados, o gravados a una tarifa inferior”.*³³ (P.p. 597-598).

De lo dicho anteriormente en síntesis definiremos a la elusión tributaria como la conducta o comportamiento del sujeto pasivo sea natural o jurídico, cuyo objetivo es reducir o evitar enmarcarse en el hecho generador establecido por la ley, escudándose en base a vacíos, recursos o resquicios legales, fraudes a la ley, economías de opción, abuso del derecho, abuso de formas, simulación, negocios indirectos o fiduciarios no previstos por el legislador al momento de la creación de la ley o porque esa ley ocasiona consecuencias no advertidas al ingresar en correlación con el resto del ordenamiento jurídico tributario; de tal forma que dicha conducta no puede ser antijurídica o ilícita pues no contraviene la ley, no existiendo una intención dolosa sino una intención sub-dolosa, es más se vale de medios jurídicos legales para cometerla por lo que esta no puede ser tipificada como un delito ni recibir una pena.

La particularidad de la elusión fiscal sería la exploración por medio de herramientas lícitas, de métodos negociales menos onerosos partiendo del punto de vista fiscal, a través usualmente de la elección de alternativas negociales, incitando una evitación o reducción del tributo.

No obstante la elusión delimitara con la lícita planificación fiscal o “economía de opción”, sin embargo esta última posea como postulado la existencia de una “laguna” o imperfección en el sistema tributario.

Al no efectuar el hecho imponible no se extiende la juricidad de la norma tributaria; no se origina una obligación tributaria cuya inobservancia admita una transgresión de la ley. La juricidad del Derecho Tributario únicamente se dispersa desde que los presupuestos son cumplidos y surge la obligación tributaria.

La elusión tributaria viola varios de los principios en materia tributaria, rodeando la seguridad jurídica que es impuesta a las normas tributarias, por lo que el legislador como creador de la norma

³³ Amoros, Norberto. (1965). La Elusión y Evasión Tributaria, Madrid-España: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, No. 59. Págs. 597-598.

es quien debe realizar una justicia tributaria y no ser los jueces, quienes apliquen el Derecho, puesto que sólo los legisladores garantizarían uno de los principios tributarios como es el principio de generalidad por medio de una ley abstracta.

Dichas maniobras elusivas no pueden ser realizadas por cualquier sujeto de pocos o escasos recursos económicos, o con pocos conocimientos en operaciones bancarias, estas operaciones son ejercidas por cualquier individuo, que posean un asesoramiento legal y tributario apropiado, por lo que son las multinacionales y entidades financieras las que más se favorecen de ella, al disponer de estructuras internacionales y recursos necesarios para orientar genuinas maniobras de ingeniería fiscal.

Al momento en el que los Asambleístas preparan una ley, estos procuran hacerlo con la mayor claridad viable. Por desgracia, no es extraño que se produzcan resquicios o vacíos en los textos legales, que derivan en diversas formas de interpretaciones. Por lo que como resultado puede dar que la ley entre en conflicto con otras normas ya existentes o puedan originarse nuevos escenarios no advertidos o reglados.

La elusión tributaria es una derivación del principio de legalidad del tributo, ya que el impuesto debe ser establecido por la Ley, entonces no puede recaudarse un tributo si la Ley no lo ha determinado, lo que permite el beneficio de los contribuyentes al estar al tanto de los puntos débiles que la ley ha dejado.

Esta omisión tributaria es la conducta que acarrea a impedir la declaración y pago de impuestos, aprovechando espacios o vacíos que deja la ley, sin que ello represente delito o infracción alguna a la norma legal, y por tanto, no es susceptible de ser sancionada.

Sin embargo existen muchos doctrinarios que consideran a la elusión tributaria como una infracción indirecta de la norma jurídica tributaria, pero a pesar de esto no deja de tener un sentido simbólico, ya que para que se infrinja una norma debe existir la tipicidad, culpabilidad y antijuricidad, es decir todos los elementos del delito; lo cual no guarda relación con la elusión tributaria. En este mismo sentido los estudiosos del derecho tributario sancionador, manifiestan que no es posible hablarse de una infracción indirecta, ya que se violenta una norma al realizar el acto u

omisión de la conducta infractora descrita por la ley misma. Por lo que se podría considerar a la elusión como una forma de ilícito atípico. El cimiento de su licitud es que ella se desenvuelve para impedir la creación del hecho gravado, por medios lícitos, no a través de fraude a la ley, abuso del derecho, simulación u otros por el estilo.

La teoría clásica sobre la elusión de impuestos es examinada, donde los empleados financieros desafían la dualidad de contribuir o no con los impuestos en función de los gastos o pérdidas esperadas, el precio de no cancelar tributos esta coligado con el peligro de ser descubierto, mientras el lucro se presenta proporcionado por el valor anhelado del capital que el individuo paga.

La elusión compone una forma facultativa, una conducta propia de infringir un tributo determinado en la obligación tributaria, la cual compone un acto de defraudación fiscal; como una forma conocida en la ley de la exención sin que tenga que ver la conducta o actividad subjetiva del sujeto pasivo de un tributo, ya que al no haberse configurado o nacido las circunstancias previstas en las normas no pueden actuar los principios de legalidad, de licitud.

En este sentido, se entiende que la elusión constituye un fenómeno que, además de deteriorar los ingresos del gobierno, perjudica la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos, la elusión invalida las propiedades de neutralidad económica de las estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos.

Las normas del Derecho Tributario, y por tanto las relativas al ilícito tributario, son normas circunstanciales, que no consiguen permanecer estáticas, debido a lo variable de los contextos sociales y primordialmente financieros de las que depende la realidad tributaria.

3.2. DIFERENCIAS ENTRE ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.-

Es significativo al abordar el tema de la elusión tributaria que se realice una diferencia clara entre lo que es evasión tributaria y lo que es la elusión tributaria. Para entender mejor los conceptos de evasión y elusión tributaria es necesario definirlos y realizar una diferencia para no confundir

dichos términos, tratando de dejar en claro que bajo las dos figuras se consiguen idénticas consecuencias, sin embargo, la naturaleza jurídica, el carácter de ejecutarlos, y los resultados que cada una de ellas origina en el espacio del Derecho, son valiosamente diferentes.

Heinrich Wilhelm Kruse manifiesta al respecto: *“La evasión fiscal es un delito material. Tal presupuesto se pone en movimiento cuando la incidencia del impuesto se reduzca o se hayan obtenido ventajas fiscales no previstas de manera legal”*.³⁴ (2001, p. 601).

La evasión, hace referencia a las actuaciones ilegales, y por tanto, contrarias a la Ley, encaminadas a no pagar impuestos, en esta encontramos efectivamente dolo, dicha conducta es sancionada en la legislación tributaria ecuatoriana.

La antijuricidad propia de la evasión requiere de la presencia de un ardid, de una acción u omisión personal antijurídica, a través de artimañas o el aprovechamiento de errores en las declaraciones o autoliquidaciones, para exceptuar total o parcialmente el pago de una obligación tributaria, obteniendo un beneficio ilegítimo en menoscabo del fisco.

Importantes doctrinarios consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible.

Así por ejemplo el profesor Vicente Oscar Díaz, la define como: *“La acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo”*.³⁵ (1999, p. 175).

También el Doctor Carlos María Folco, opina que la elusión fiscal (tax avoidance): *“Es la utilización de medios jurídicos lícitos para procurar o eliminar la carga tributaria”*.³⁶ (1997, p. 350).

³⁴ Wilhelm Kruse, Heinrich. El Ahorro de Impuesto, la Elusión Fiscal y la Evasión. En Tratado de Derecho Tributario dirigido por Amatucci, Andrea. (2001) Bogotá-Colombia: Editorial TEMIS. Pág. 601.

³⁵ Díaz, Vicente Oscar. (1999). Criminalización de las Infracciones Tributarias, Buenos Aires-Argentina: Editorial Depalma. Pág. 175.

El concepto anglosajón “tax avoidance”, hace referencia a toda representación por la cual se disminuye la obligación tributaria, por lo que se ha dado una diferenciación para distinguir entre legitimate tax avoidance e illegitimate tax avoidance, en este último término se vislumbra algo cercano a la elusión tributaria.

Por lo que en Derecho Anglosajón tax avoidance no equivale a elusión, sino a la reducción de la carga fiscal, el concepto de elusión queda subsumido al concepto de illegitimate tax avoidance, los que comprende no solo a la elusión sino también a la evasión tributaria.

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una cadena de resultados jurídicos, que implican la transgresión de la legislación tributaria vigente por lo que se lo relaciona con el concepto de fraude equivaliendo a defraudación tributaria, mientras que al referirnos a la elusión no hay, en principio ilícito tributario, los contribuyentes aprovechan las grietas de la ley, desenvolviéndose dentro de los márgenes consentidos por la normativa.

En la elusión tributaria lo que se figura es un proceder, no impedido por la Ley, empleado por las personas físicas y jurídicas para tributar menos, aprovechándose de vacíos legales o de ciertas ambigüedades que presentan las redacciones de normativas tributarias, que produce el mismo efecto económico que la evasión.

Encontramos, por tanto, dos conceptos jurídicos afines con el binomio evasión-elusión: arbitrariedad y discrecionalidad. La arbitrariedad es una conducta paradójica a la Ley y al Derecho, por ejemplo, abandono de conductas objetivas que demuestren un trabajo o registro contable. En cambio, la discrecionalidad envuelve la eventualidad de seleccionar entre diversas opciones, todas ellas lícitas, consentidas por el ordenamiento jurídico.

³⁶ Folco, Carlos María. (1997). El Delito de Evasión Fiscal, Buenos Aires-Argentina: Editorial Rubinzal-Culzoni, Pág. 350.

La elusión tributaria es una representación consistente en excluir o comprimir el gravamen tributario en razón del manejo de los medios jurídicos lícitos, bajo la tutela de recursos o grietas legales, no asumidos por el legislador en el período de preparación de la ley, sea por una defectuosa composición.

Entre una de las importantes diferencias entre los términos de evasión y elusión fiscal tenemos: que la evasión ratifica la preservación de la transgresión de las normas jurídicas tributarias y cae en el perímetro de las vigilancias de la Administración Tributaria. Contradictoriamente a la elusión que estimula a perfeccionar las leyes, para impedir su incumplimiento, responsabilidad que no es de competencia de la administración tributaria.

Añadiendo a lo anterior, la evasión tributaria tiene sanciones tanto en el campo administrativo tributario como en el campo penal tributario, es decir, las penas que sufre el sujeto que las utiliza son por el hecho de tutelar un bien jurídico como es el Presupuesto General del Estado.

3.3. FORMAS JURÍDICAS QUE SE EQUIPARAN A LA ELUSIÓN.-

Entre las formas jurídicas que se equiparan a la elusión tributaria tenemos los siguientes términos jurídicos, que van a ser tratados de forma individual, como son:

- **Economía de opción.-**

El doctrinario José Larraz acuñó el concepto economía de opción, para referirse: *“A aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario”*.³⁷ (1952, p. 61).

³⁷ Larraz, José. (1952). Metodología Aplicativa del Derecho Tributario, Madrid-España: “R.D.P.”. Pág. 61 y 62. Citado por Checa, C. (1996). El Fraude de la Ley Tributaria, en AA.VV.: La Reforma a la Ley General Tributaria, Valladolid-España: Editorial Lex Nova. Pág. 96 y 97.

El Derecho Anglosajón utiliza con carácter habitual, el concepto de ahorro fiscal (tax savings), resultado de lo que se denomina legítimamente tax avoidance, o de manera más general el concepto planificación fiscal (planning tax).

Según lo formulado por Rubén Asorey (2005), sobre la economía de opción:

Nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen; es decir que cada uno puede arreglar sus asuntos en la forma que le resulte menos onerosa (...) Es una institución del Derecho Tributario que se inspira en la libertad subyacente en el derecho privado para concertar obligaciones y contratos, de forma tal que se puede elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se proponen las partes. Dentro de este criterio, son la libertad de empresa, la libertad de contratación o la autonomía de la voluntad las que fundan la economía de opción.³⁸ (p. 72).

Así existen doctrinarios que distinguen entre “economía de opción” y “economía fiscal”. Como manifiesta Pérez Arraiz (1999), en relación a lo anterior:

La primera de estas figuras se produce cuando la ley ofrece de manera explícita dos fórmulas jurídicas, que si bien tienen tratamientos impositivos distintos, ambas regulan el fin práctico que el contribuyente persigue. La economía fiscal o economía de opción tácita sin embargo, se encuentra en ese campo en el que las leyes impositivas, muestran indiferencia ante la actividad del particular que, sin utilizar formas jurídicas “anómalas” consigue una ventaja jurídica más ventajosa. Es decir, el contribuyente actúa dentro de la legalidad siempre que haga aquello que la ley no prohíbe. La ausencia de normas significa en este caso, que el legislador excluye de su esfera las acciones o relaciones en cuestión.³⁹ (p. 46).

Tulio Rosembuj (1999), asevera que:

La economía de opción ejercida por el particular en su actividad probada o por la empresa en el mercado es jurídicamente indiferente e irrelevante para el ordenamiento tributario, que no penetra en

³⁸ Asorey, Rubén. (2005). Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Pág. 72.

³⁹ Pérez Arraiz, J. (1999). El Fraude de Ley en el Derecho Tributario, Valencia-España: Editorial Tirant lo Blanch. Pág. 46.

su núcleo, sino que cuando dicha actividad está disciplinada expresa o implícitamente. Es un límite que no puede traspasarse, porque supondría invadir esferas de acción libre del Derecho tributario y, por tanto, instrucciones ilegítimas en la libertad patrimonial del individuo o del agente económico (...) si no hay límite no puede existir elusión, sino libre autonomía fiscal o economía de opción.⁴⁰ (p. 72).

Como expone Fernando Pérez (1993):

La economía de opción se caracteriza por la ausencia de abuso de las posibilidades de configuración jurídica, puesto que el contribuyente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que pura y simplemente elige, por razones fiscales, una determinada operación en lugar de otra, sin que dicha operación resulte anómala en relación con el fin perseguido por la partes a través de dicho negocio o acto.⁴¹ (p. 97).

En síntesis la “economía de opción” es la facultad que tiene un particular para elegir entre varias alternativas lícitas, válidas y reales económicamente, de tal forma que la opción adoptada sea puramente tributaria, es decir organizar su negocio de cierta manera que le resulte disminuir su obligación fiscal, sin violar el ordenamiento tributario.

La planificación fiscal o economía de opción, en términos más generales, se equipara por sus consonancias, como son: la indagación de ventajas tributarias o ahorro fiscal, dentro de las maniobras de optimización económica de los individuos y de las compañías.

Siendo menester diferenciar entre economía de opción y las llamadas “opciones fiscales”, la última expresión hace referencia a los derechos concedidos por la ley tributaria al contribuyente, situándolo en un escenario jurídico establecido en correlación con el impuesto, de ejecutar independientemente una opción que le liga y se impone a la Administración.

⁴⁰ Rosembuj, Tulio. (1999). El Fraude de Ley, La Simulación y El Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid-España: Editorial Marcial Pons, 2º edición. Pág. 72.

⁴¹ Pérez Royo, Fernando. (1993). Derecho Financiero y Tributario. Parte general, Madrid-España: Editorial Civitas, 3º edición. Pág. 97.

Dentro de la “economía de opción” tenemos dos formas, una la **“economía de opción expresa”** en la que la propia ley posibilita al contribuyente seleccionar entre varias opciones, la elegida por el contribuyente será la menos gravosa; por otra parte la **“economía de opción tácita”** observada desde el campo de las leyes impositivas, en la que la actividad del particular absteniéndose de usar formas jurídicas extrañas consigue una ventaja jurídica mayor.

La economía de opción no sólo involucra abstención, además envuelve las cuestiones en que la ley admite al contribuyente optar entre diversas opciones de negocios con graduales tratamientos impositivos diferentes y este adopta el que acarrea a un superior ahorro fiscal; como es el caso del contrato de leasing: el contribuyente quiere celebrar un contrato de mutuo pero por razones de impuestos se inclina por la figura del arrendamiento financiero o leasing.

De tal manera que la economía de opción son los elementos que el contribuyente escoge, dentro de varias opciones viables, qué procedimiento impositivo repercutirá para él en la disminución gravosa, sin quebrantar la normativa tributaria.

Un modelo de ello es el argumento de las compañías que resuelven independientemente ampararse al Régimen General, el Régimen Especial o el Régimen Único Simplificado, en tanto preste vigilancia las exigencias legales establecidas.

La economía de opción instaaura sus raíces en la autonomía de voluntad y en la libertad de empresa de la que se complace cada individuo y que le admite seleccionar por la forma de negocio que considere más acertada o beneficiosa desde el punto de vista arancelario, o dicho en otras palabras, emprender la actividad financiera en la forma que le repercuta fiscalmente más favorable al ciudadano.

La economía de opción o también conocida como planificación fiscal, fue un término utilizado para diferenciarla del fraude a la ley, así como de otros conceptos en materia tributaria, que provocan la misma consecuencia, el ahorro de impuestos.

La diferencia entre la economía de opción y la elusión tributaria viene dada por la licitud, es decir, el límite determinado por la ley, acaecida atención de que mientras en la primera no hay límite alguno fijado por tratarse de conductas que no están reguladas ni prohibidas por el ordenamiento jurídico positivo, en la elusión si hay un límite, que es señalado por la intención del legislador al crear determinadas formas o instituciones jurídicas que son utilizadas con fines distintos a esta, con el propósito de evitar la producción del hecho imponible y el acatamiento de la norma tributaria.

La economía de opción tiene en común con el *fraus legis* (fraude a la ley) la relación entre lo reglamentario y las condiciones, por lo que no se presenta simulación. De la misma manera coinciden en que tanto el fraude a la ley como la economía de opción, no contravienen el texto legal y se proponen un ahorro tributario. La economía de opción se diferencia en gran medida con el fraude a la ley, porque esta no atenta lo dispuesto por el espíritu de la ley, la opción es ofrecida por la propia ley.

El ahorro fiscal en que incide el contribuyente por razón de la economía de opción no se forja desconociendo norma alguna, por el contrario se emplea cabalmente la ley o se vale de grietas jurídicas que el legislador, al momento de crear una ley lo realizó por impericia o por su propia voluntad.

- **Simulación.-**

La simulación es una de las extrañezas negócias, que con mucha reiteración sirven de cauce para la elusión tributaria.

Según la definición de Ferrara sobre lo que es simulación de un negocio, él manifiesta lo siguiente:

“Tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de cómo aparece”.⁴²(1961, p. 43)

⁴² Ferrara, F. (1961). La Simulación de los Negocios Jurídicos, trad. Atard y De la Puente, Editorial Revista de Derecho Privado. Pág. 43. Citado por García Novoa, Cesar. (2008). Relator General en La XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, La Elusión Fiscal y los Medios Para Evitarla, Isla Margarita-Venezuela: Pág. 29 y 30.

La simulación presume la instauración de una situación jurídica ficticia (simulada) o que encubre la inexistencia de un hecho o negocio jurídico. Comporta, por tanto, un disfraz de las circunstancias que por su correcta naturaleza ha de ser intencionada.

La simulación será un elemento de elusión sólo en los casos de simulación relativa, ya que en estos la simulación necesita de la presencia de dos hechos. Uno de los cuales es existente y otro ficticio; en contexto se está impidiendo efectuar el hecho real transgrediendo la causa del negocio. El verdadero acto es el simulado; el acto existe, pero no coincide con el simulado.

El concepto jurídico de simulación ha sido caracterizado por la doctrina y la jurisprudencia como “vicio en la causa” en los contratos.

En el ámbito tributario, la simulación no presenta ninguna especialidad distinta de la del Derecho Civil, y, de esta forma, los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el evidentemente ejecutado por las partes.

Lo importante de esta figura y lo que le particulariza de otras, es la voluntad compartida por quienes efectúan los negocios de encubrir la realidad transgresora de la ley.

La simulación se caracteriza por tres elementos:

- Acuerdo de las partes;
- Un negocio jurídico aparente; y,
- Engaño a terceros.

La simulación es distinta del abuso del Derecho, aunque su diferenciación con otras instituciones o figuras es difusa, como es el caso del fraude a la ley. Estas son dos figuras entrañadas de ilicitud e identificadas porque quien acude a ellas persigue deformar en alguna medida ciertas peculiaridades de su conducta a la vista del ordenamiento jurídico. En conclusión, posee algo que encubrir.

El elemento diferenciador entre la simulación y el fraude a la ley, reside en que en el fraude interviene un plano empírico de actuación en el tráfico jurídico y dos planos de legalidad como referencia; en la simulación se presencia dos planos de actividad jurídica mercantil y solo un acto efectivamente realizado por el que no se tributó.

La simulación es un argumento de hecho, y por lo tanto de prueba, aunque, poseyendo obstáculos la misma, dicha simulación es observada, en general, por pruebas de disimulados. Si bien las presunciones le servirán a su propósito, no es menos cierto que, indirectamente, la prueba debe ser categórica e indudable.

En cuanto a la simulación en fraude a la ley, puede esquematizarse la problemática en cuestión, marcando que la simulación puede tener cabida en el ámbito jurídico tributario, no obstante, no deben confundirse los conceptos de simulación y fraude a la ley, puesto que ambas son condiciones jurídicas distintas, diferenciadas esencialmente porque en la primera se origina una violación directa a la ley, dado que el hecho imponible se produce pero en vez de dar acatamiento a la obligación tributaria, esta se encubre tras una figura ficticia de un negocio cuyo fondo no es real, mientras que en el fraude a la ley, el hecho imponible no nace porque se evita mediante un negocio lícito y real, pero concebido legislativamente con otros fines.

La simulación se divide en dos formas que a continuación son tratadas:

- 1. Simulación Absoluta.-** Al tratar la simulación absoluta en los negocios jurídicos, en síntesis estamos refiriéndonos a un acto o contrato supuesto, desabastecido de todos los requerimientos del contrato, y entre ellos, el más inherente a estos efectos: “la causa”. Nada de estos actos y contratos es existente; se han simulado para alcanzar una realización reprochable como es la elusión de los tributos. Es la desaparición de conducta negocial. El sujeto en colaboración con otro u otros procede "como si" hubiera celebrado un acto jurídico, cuando en realidad éste es nulo o falso.

La simulación en el caso de ser absoluta, la ejecución o solemnidades de los actos o negocios jurídicos son meramente aparentes, que se consumen en su cubierta o languidez externa, y en los que se encubre de forma pretendida y engañosa; es decir no existe ninguno de los

compendios de aquellos actos o contratos jurídicos (origen, cosa y voluntad), o carecen de uno de estos elementos que es fundamental.

La simulación va pues, prevista del engaño; esta es el auténtico propósito de los simuladores. Se dispensa la forma y se intenta que los terceros, implicada la Administración Tributaria, juzguen que pertenece a un contenido carente de eficacia.

Es el caso en que se celebra un contrato de compraventa para poseer un Crédito Tributario, cuando éste no ha existido en la realidad, o se haga uso de contratos cuyas obligaciones no se han ejecutado (ni se producirán en absoluto) para suministrar la representación de cumplimiento de actos jurídicos, comprimiendo de esta forma la base imponible o alcanzando créditos a favor.

La simulación absoluta se caracteriza por:

- Una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación.
- Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación.
- El objeto materia de venta es inexistente o distinto.

Para deducir gastos, no alcanza con confirmar que se ostenta comprobantes de pago que amparen las operaciones efectuadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe señalar que estas operaciones se han realizado.

Para prestar cuidado a la veracidad de las operaciones, la Administración debe indagar todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios acertados, siempre que sean reconocidos por el ordenamiento tributario, apreciándose en forma conjunta y con valoración razonada. La simulación absoluta es muy manejada para evadir impuestos, ya que en el ejercicio de prácticas elusivas no se esquivo una situación para ocultarla con una apariencia, sino que se está instituyendo una falsedad de la nada.

- 2. Simulación relativa.-** La simulación relativa es aquella en que la causa de los contratos se deforma, involucrando un acto o contrato disfrazado en el que es ostensible una figura contradictoria a la auténtica realidad del acto que se pretende efectuar y en el que, si bien constan las exigencias del contrato, están éstos variados al encubrirse o aparentarse; y por último, sólo encubren la finalidad sancionada por la ley. Teniendo un elemento apreciable de ocultación mediante la puesta en escena de alguna forma de actividad comercial, sólo dirigida a

solazar la vigilancia de la Administración Tributaria, para impedir que tomen conocimiento de lo que ciertamente es un negocio que está en colisión con la Ley.

En la simulación relativa la figura oculta, de una forma pretendida y engañosa, es la presencia de un acto o negocio jurídico evidentemente celebrado no obstante diferente del que se muestra hacia el exterior.

Esto puede manifestarse en el hipotético ejemplo, de que si de las cláusulas de un contrato que las partes designan “de alquiler” se colige que en realidad se trata de una compraventa, no por ello existe un alquiler simulado.

- **Fraude a la ley.-**

Una de las formas de esquivar la aplicación de una norma tributaria es por medio de la ejecución de negocios anómalos en fraude a la Ley Tributaria. Por lo tanto, el fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal, también es conocida con el nombre de “Fraus Legis Fiscii”.

El autor español Carlos Palao Taboada, define al fraude a la ley tributaria como:

*La consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales.*⁴³

En el fraude a la ley no existe una artimaña a la administración tributaria, el empleo de esta tiene como consecuencia una disminución en la carga tributaria de la que se hubiera producido de acaecerse la forma jurídica apropiada con el fin perseguido.

⁴³ Palao Taboada, Carlos. Fraude a la Ley Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No. 63. Citado por Tarsitano, A. El Principio de la Realidad Económica y el Exceso de la Potestad Calificadora del Fisco, en AA.VV dirigido por Asorey, Rubén. Protección Constitucional de los Contribuyentes, Pág. 275.

Tanto en la doctrina civil como en la doctrina tributaria existe una gran diferencia entre el fraude a la ley. Esta diferencia se advierte en la distinta entidad que presenta el fraude de ley en materia civil y el fraude de ley tributario, ya que como señala Ramón Falcón y Tella (1995):

*En el primer caso nos encontramos ante una vulneración del ordenamiento, mientras que en el fraude a la ley tributaria nos encontramos ante un hecho no gravado por la ley que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.*⁴⁴ (p. 11).

El fraude a la ley tributaria se fundamenta en pretender contribuir con el mínimo tributo posible mediante la ejecución de actos fijados como engañosos, que se afirman en una norma jurídica civil, laboral, comercial, o en una composición de ellas (normas de cobertura) para impedir la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más apropiada al caso, por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho evidentemente cumplido.

A través de actos jurídicos civil, comercial o laboralmente extraños, se inhiere prescindir la aplicación de una norma tributaria, procurando determinar dicho acto como uno subordinado a otra norma tributaria normalmente menos gravosa que en la que rigor le concierne o como uno no sujeto a norma tributaria alguna.

Por consiguiente, el fraude a la ley exige la interpretación extensiva de la norma eludida y la interpretación restringida de la norma de cobertura, tomando en cuenta además que para la configuración de esta categoría jurídica lo importante es el resultado y no la intencionalidad, por cuanto esta última no se castiga y lo que se sanciona es el incumplimiento de la ley.

Las principales características de esta conducta son:

- a) Supuestamente se acata la norma tributaria, quebrantando varios preceptos;
- b) Busca alternativas para obtener un ahorro impositivo, a través de vías que se contraponen a los principios y fines del ordenamiento positivo mediante actos o negocios engañosos o

⁴⁴ Falcón Y Tella, Ramón. (1995). El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción. Revista Técnica Tributaria. No. 17. Pág. 11.

impropios para la obtención del resultado (los resultados de dichos negocios serán el ahorro fiscal respecto de los que se hubieran obtenido de actos o negocios usuales);

- c) Los hechos realizados no son “per se” ilícitos, la realización de tales hechos están siempre manifiestos por su legalidad;
- d) Los hechos realizados conducen a un efecto económico equivalente al que se lograría con otra conducta de la que provendría una cuota tributaria superior, es decir que los sujetos se obligan a realizar un acto o negocio jurídico distinto al que habitualmente se utilizaría, con el único propósito de alcanzar resultados económicos iguales o similares, pero con menor gravamen;
- e) Ánimo de eludir el tributo, sin que no exista análogamente una norma tributaria que tipifique o contemple, incluso de modo implícito, el acto o negocio efectivamente realizado por los sujetos interesados, pues si el acto realizado por las partes estuviese protegido, incluso por el silencio del ordenamiento, no podría hablarse de fraude a la ley, pues con el fraude de ley no se persigue subsanar los defectos de la ley o rellenar las lagunas legales, sino combatir las violaciones sutiles.

El fraude a la ley tributaria se caracteriza por tener tres elementos reconocibles:

- La materia imponible o sustrato económico de la operación;
- Su regulación por el derecho privado (civil, comercial o laboral); y,
- La norma tributaria que supuestamente recae sobre la operación (o su ausencia, cuando no está sujeta a tributo alguno).

En el fraude a la ley tributaria, la norma de cobertura no es la norma tributaria a cuya aplicación se anhela en deterioro de la norma tributaria defraudada, sino las normas civiles, laborales o comerciales en las que se resguarda la identificación del negocio realizado. En el fraude a la ley tributaria existe una realización inversa al ordenamiento jurídico, lo que la define como una variedad de fraude de ley.

Un hecho de fraude a la ley tributaria, es en principio un negocio jurídico anómalo, en el cual hay una discrepancia entre la causa supuesta y el objetivo del negocio. Y un negocio anómalo, es un

negocio nulo o despojado de validez jurídica. Los actos nulos o ineficaces no originan efectos tributarios, es decir que no originan hechos imposables.

Se suele decir que la corrección del fraude de ley en general y la del fraude a la ley tributaria en particular, se hace a través de analogía, se trata de un argumento que es lugar común entre los doctrinarios de la materia y que casi nadie cuestiona. Como es sabido, la analogía es un método de interpretación de normas, un procedimiento que sirve para integrar el Derecho, allí donde se advierta una laguna normativa o segmento de la realidad social no regulado por alguna norma jurídica. La analogía consiste en aplicar la consecuencia normativa de una norma jurídica a un hecho no contemplado (implícita o explícitamente) en su hipótesis de incidencia, pero que es similar en sus elementos esenciales al que si se encuentra contemplado, lo que en rigor significa efectuar una labor normativa.

Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa que para no pagar el Impuesto a los Dividendos, decidiera prestar dinero a una empresa vinculada, en lugar de realizar aportes de capital, creando adicionalmente un gasto deducible a la empresa vinculada por concepto de intereses (fenómeno tributario conocido como subcapitalización de sociedades). Resulta evidente que en este supuesto, la figura del mutuo, que es plenamente legal, está realmente sirviendo de norma de cobertura, evitando la precipitación del tributo (en el ejemplo, Impuesto a los dividendos).

El Fraude a la Ley resiente al ordenamiento jurídico como sistema, pues manipula parcialmente determinadas normas en perjuicio de otras. Sin embargo el Fraus Legis no es una violación a la Ley, en el caso tributario es un medio para evitarla.

- **Abuso de formas.-**

El abuso de formas defiende la adecuación de las formas jurídicas y consecuentemente de la ley aplicable, a la situación de las relaciones subyacentes, en el caso económico, con exclusión de las formas adoptadas por las partes. Además, el abuso de formas en el ámbito tributario tiene su origen en el principio de realidad económica, pero no se confunde con él. Se fundamenta en la instauración de invenciones jurídicas por parte de personas físicas para desviar patrimonios y responsabilidad fiscal ante el Estado. Actualmente; parte del “planeamiento fiscal” de ciertas

compañías consiste en la instauración de sociedades “cubiertas”, que no poseen un propósito comercial, sino un propósito instrumental elusivo.

El abuso de formas es una herramienta proporcionada por los ordenamientos jurídico-privados abstractos, que no instituyen un papel preliminar a la causa en la vigilancia de la independencia de la voluntad.

Abuso de las formas jurídicas es la denominación utilizada por la norma alemana y de otros países en la cláusula general anti-elusiva contra el fraude a la ley.

Se abusa de fideicomisos, cuentas en participación, contratos de leasing, entre otros. Las formas jurídicas son imperiosas para el planeamiento fiscal. Pero su manejo se vuelve extraño cuando se apartan de la finalidad comercial y se les concede en cambio una finalidad instrumental fiscal elusiva.

El abuso de formas, es conocido también en doctrina como disimulación o simulación relativa, pues el sujeto ha dispuesto un acto negocial incuestionable como si fuera otro, disimulando su auténtica naturaleza. Se trata de ella, cuando se procura manifestar que tras un negocio correcto, pero simulado porque su contenido no se ajusta con la legítima voluntad de las partes, se encubre otro negocio jurídico con función económica y social diferente, el cual sí muestra la disposición de intereses que las partes anhelan regular.

En este supuesto, transpuesto al campo impositivo, atañe a la Administración suplir no la voluntad sino la apreciación que le proporcionaron las partes al negocio para colocarlo en su verdadera naturaleza, atendiendo a su contenido, el mismo que se comprueba por el carácter de las prestaciones. Por ejemplo sería el caso de la celebración de un contrato de locación de Servicios cuando en realidad existe vínculo laboral.

En otro caso, se entrega en consignación mercadería de bienes perecibles por un plazo que excede al de conservación de los mismos, dilatando el nacimiento de la obligación tributaria, la misma que

se habría producido con la sola entrega, pues la verdadera intención de las partes era transferir la propiedad (se disimuló un contrato de compraventa mediante uno de consignación).

En Doctrina se distingue también al abuso de las formas societarias, consistente en la constitución de sociedades "fachada" o "pantalla", instituidas sin la preexistencia de voluntad de concebir vida societaria; con el único propósito de no pagar tributos o pagar menos. Por ejemplo, dos profesionales que prestan servicios cada uno por su cuenta, con su propia cartera de clientes, resuelven fundar una sociedad, con el objeto de deducir gastos y asignarse una remuneración. Por medio de la celebración de un contrato social ficticio, se están originando operaciones innegables, las mismas que poseerían resultados tributarios diferentes.

- **Abuso del derecho.-**

La elusión tributaria, en muchos de los casos se basa en “conductas abusivas”. El problema del abuso, radica en concretar su verdadero significado. Concibiendo por abuso de derecho, un género que sobrelleva varios elementos como: el fraude de ley, el abuso de formas, el abuso de personalidad jurídica.

El abuso del derecho es un acto no amparado legalmente, consecuentemente, quien lo comete es el responsable por los daños y perjuicios originados. El abuso del derecho es una institución que se asemeja a la simulación así como también con el fraude de ley.

El abuso de derecho, en su interpretación subjetiva, simboliza que los derechos no pueden ser ejercidos con el ánimo de causar daños a terceros, sino en el marco efectivo que implantan los términos advertidos en el ordenamiento. En el marco objetivo, el abuso de derecho radica primordialmente en la desviación del fin económico social del mismo.

Conociendo de la objetivación del abuso de derecho, esta se da en el manejo de una facultad observada en la norma en la demarcación de los fines para los cuales está institucionalmente consignado.

Sin embargo eso se forjará usualmente ejercitando un derecho que es parte de un ordenamiento jurídico, el abuso opera a la aparente incompatibilidad de la forma optada con el fin económico supuesto, y ello lograría demostrar la legitimación de una cláusula anti-elusoria, que es uno de los apariencias de la elusión.

El abuso recae sobre el derecho objetivo cuando se suministra un cambio de aspecto, por lo que se refiere a los actos utilizados por una facultad o condición jurídica sobrepasando sus límites normales.

Lo transcendental no es la utilización de un derecho propio con ostensible brío antisocial, lo que establecería la nulidad de los actos de ejercicio del derecho, por el contrario persigue el uso de la libertad del ciudadano, fines más allá de los propios instrumentos institucionales utilizados.

El abuso del derecho en forma objetiva o mal uso del derecho objetivo, es asimilado con el fraude a la ley, al tener un mismo fundamento común, como es la desviación enmarcada en las líneas del ordenamiento jurídico.

El ejercicio abusivo del derecho incumbe ser apreciado como un acto ilícito, el cual en el contexto jurídico es tratado como un acto ilícito abusivo que se diferencia del acto ilícito común porque en este se contravienen las normas legales.

Existe un acto abusivo, cuando hay culpa o dolo del segmento que abusa, lo que semeja a decir que es una representación particular de ilícito y no algo distinto.

Entre las precisiones para considerar abusivo el ejercicio de un derecho, se pueden marcar los siguientes: que la actuación sea contradictoria a lo que dispone la ley; que el ejercicio sea contrario a la buena fe de las partes, la moral y las buenas costumbres; y, en último término, que el ejercicio abusivo haya derivado en un daño grave o amenaza de daño, sin necesidad de que se indique el propósito o culpa de la persona que ejerció el derecho en forma abusiva.

- **Negocio indirecto.-**

Según lo manifestado por Cubides Pinto acerca del negocio indirecto, expone: “*En el negocio indirecto se oculta la realidad económica, pues en él se estructuran un negocio a través de una serie escalonada de contratos típicos que adoptan fines distintos a los que le son propios, para lograr el resultado buscado por las partes*”.⁴⁵(2008, p. 40)

Jorge Damarco (2008), relator nacional argentino en XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, indica:

*El negocio indirecto no se corresponde con su causa. En efecto las partes lo utilizan con el propósito de obtener un fin distinto al que correspondería con la clase de negocio realizado, añadiendo además: en el negocio indirecto, como en el caso de la simulación, no necesariamente, existe ilicitud. Son ilícitos fiscales cuando constituyen el ardid para pagar menos impuestos. En tales casos, son un supuesto de elusión.*⁴⁶ (p. 40).

En síntesis el negocio indirecto es aquel en el que existen divergencia entre los fines económicos y la estructura jurídica del negocio adoptado, cuyos elementos característicos serían los siguientes:

- Celebración de un contrato típico.
- Finalidad distinta de la que le es característica.
- Efectos directos propios del contrato celebrado.
- Efectos indirectos queridos por las partes, que podrían haberse obtenidos mediante un negocio o contrato típico distinto.

⁴⁵ Pinto, Cubides. Relator nacional de Colombia. Citado por García Novoa, Cesar. (2008). Relator General en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla, Isla Margarita-Venezuela: Pág. 40.

⁴⁶ Damarco, Jorge. Relator nacional de Argentina. Citado por García Novoa, Cesar. (2008). Relator General en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla, Isla Margarita-Venezuela: Pág. 40.

Tratándose de un acto o hecho no gravado perseguido por medio de un negocio indirecto nos hallamos con un negocio real, adoptado por las partes, pero del cual que se proyectan obtener consecuencias no identificadas con el origen del negocio, procurando alcanzar conclusiones que conscientemente se adquieren con otro negocio.

Cuando el negocio indirecto posee causa real y válida y al que las partes concurren porque el negocio típico no consigue comprender los motivos que se intentan lograr, la Administración Tributaria tiene que reconocer tales negocios no obstante la exploración de esos fines económicos se guie por motivos de ahorro fiscal.

Si por el contrario, cuando a través del negocio indirecto se ejecuta un negocio con causa falsa, desde el punto de vista civil este será eventualmente nulo, supondrá la ficción del acto o negocio gravado, y por tanto, dado el carácter factico del hecho imponible, la imposibilidad de exigir el tributo por inexistencia del hecho tipificado.

El negocio indirecto no encubre una realidad jurídica sino una realidad económica, ya que si bien el negocio se ambiciona en realidad, no acontece lo equivalente con su causa típica, dado que esta se utiliza para conquistar unos efectos económicos diferentes. Es decir se pone en relación el motivo con la causa, para entender que en este negocio los motivos van más allá de lo que abarca la causa típica.

- **Negocio fiduciario.-**

Es otro de los elementos a ser utilizados como instrumento de la elusión tributaria, así para Jorge Damarco: *“En el negocio fiduciario existe un acto real. El fiduciante y fiduciario realizan el acto, pero en rigor, existe una relación negocial entre ellos, porque el fiduciario usará el derecho que adquiere para cumplir un uso preestablecido por el fiduciante. Es un negocio indirecto, aunque sea real”.*⁴⁷ (2008, p. 41).

⁴⁷ Ibídem, pág. 41.

El negocio fiduciario es un negocio existente y no aparente, traslativo de dominio, con consecuencias frente a terceros y no simulado. En la práctica, se maneja para conseguirse efectos que caen intrínsecamente del perímetro de otras figuras jurídicas, por lo que lograría ser apreciado como una singularidad de negocio indirecto que podría ser aprovechada de elemento para el fraude de ley si su propósito es adquirir una consecuencia impedida por el ordenamiento o contrario a él.

El negocio fiduciario es utilizado por el fiduciario para servirse de la cosa o el derecho, en razón de su asignación, para el propósito que tanto fiduciante y fiduciario estipularon. En la transmisión de bienes a favor de un fiduciario, se dota a dicha transmisión de una intención de garantía de una obligación o préstamo. En este caso, el negocio fiduciario venía siendo manejando para eludir la prohibición de pacto comisorio.

La representación que a través del negocio fiduciario se determina una adquisición “supuesta” dio lugar a identificar el negocio fiduciario con el negocio simulado. Pero, en contexto, en su disposición teórica, el negocio fiduciario es un negocio real y no aparente, traslativo de dominio, con consecuencias frente a terceros y no simulado.

El negocio fiduciario es un engaño privado de sentido propio, también valdrá de herramienta para el fraude de ley si su objetivo es adquirir un resultado impedido por el ordenamiento o contrario a él.

Las peculiaridades del negocio indirecto y del negocio fiduciario tienen un acaecimiento menor que las calidades del negocio simulado y que el llamado abuso de formas jurídicas.

3.4. CAUSAS QUE ORIGINAN LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.-

La elusión tributaria como se ha expuesto es el resultado de muchas formas, las cuales permiten al contribuyente optar por la que más se adecua a sus deseos e intereses, valiéndose para su ejercicio de formas no previstas por la ley al momento de su creación, o al momento de su aplicación se contraponen con otras normas legales o es difícil su interpretación, es por este motivo que se

expondrá como las causas que originan la elusión a los vacíos legales tributarios, la ambigüedad de las leyes tributarias y la dificultad para interpretar las normas jurídicas tributarias, entre otros.

3.4.1. Vacíos legales tributarios.-

El argumento de la presencia o no de vacíos en la ley, no se localiza fuera de las discusiones. Concorre una corriente doctrinal que mantiene que el derecho no tiene lagunas, debido a que por entendimiento el derecho sistematiza lo que convenientemente tiene que normalizar y nada más.

No se consigue instar que el derecho comprenda todos los acontecimientos que tengan que versar con el ser humano sino, exclusivamente, aquello que le interesa.

Es por este motivo que, lo que no ha regularizado, no es que se relacione con resquicios legales, sino de perímetros que el derecho no ha estimado reglamentar; y, por lo tanto dichas áreas se localizan fuera del ordenamiento legal.

Un segundo enfoque frente al caso de la no preexistencia de vacíos mantiene que, proporcionado el desarrollo de las relaciones humanas, es inadmisibile que el legislador consiga tomar en cuenta todos estos acontecimientos en un acumulado de normas que constituyen una legislación en particular. Por lo que, es incuestionable que se demuestran innegables terrenos que, finalmente, por razones de espacio y tiempo, no fueron analizadas por el legislador.

Es por ello que, concurren lagunas legales cuando el legislador no ha establecido parámetros sobre una materia en específico, el mismo que logra beneficiarse o mostrar efectos jurídicos tales como la elusión tributaria.

La elusión tributaria como define Andrea Amatucci es: *“Un comportamiento a través del cual son respetadas las normas pero se aprovecha de sus imperfecciones creando una escapatoria. En tal sentido la elusión es consecuencia de la autonomía privada en función de las normas tributarias”*.⁴⁸

Estas imperfecciones a las que se refiere el autor antes citado son los vacíos legales, entendidos estos como la carencia de reglas jurídicas referentes a un acto, hecho o cuestión decretada. Este término también es conocido con la denominación de “lagunas de derecho” o “silencio de la ley”.

El término es utilizado manifiestamente al silencio de la legislación tributaria respecto de una situación en la que no se ha establecido claramente los supuestos para determinar el hecho generador de un tributo, por lo que el contribuyente se valdrá de estos para reducir o no pagar un tributo.

Estos vacíos legales se producen al momento de la elaboración de la ley por parte de los legisladores sea por omisión de éstos, o por no lograr prever una circunstancia, como consecuencia de un nuevo hecho o acto en aquel momento ignorado.

La discusión emanada entre los tratadistas en correlación a la presencia de lagunas o vacíos legales o no en el derecho, es un inconveniente en donde se concuerda en que de alguna manera, no todo está regulado por las normas jurídicas, sea porque el legislador no pretendió normar dicha circunstancia, porque no se le sobrevino o porque no conseguía pronosticar el futuro; entonces indudablemente existe una parte del derecho que no está regularizado, y que para un caso en concreto debe inevitablemente alcanzarse una resolución.

En nuestro Código Orgánico Tributario al momento de la interpretación, para cubrir estas imperfecciones, admite la analogía como un procedimiento de interpretación, según lo dispuesto por el Artículo 14 inciso segundo del citado cuerpo legal, pero claramente esta disposición expone que en virtud de ella no se pueden crear tributos, ni exenciones.

⁴⁸ Amatucci, Andrea. El Ordenamiento Jurídico Financiero, Bogotá-Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Pág. 308. Citado por Cahn-Speyer, Paul. La Potestad de la Administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica, Bogotá-Colombia: Pág. 20.

Además de este procedimiento para llenar dichos vacíos legales, en su primera parte el Art. 14 *ibídem*, nos manifiesta que las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho se aplicaran únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.

3.4.2. Ambigüedad de las leyes tributarias.-

Como señala el tratadista Guillermo Cabanellas en su *Diccionario Jurídico Elemental*, la ambigüedad se refiere a: *“Lo que admite diversas interpretaciones y puede dar lugar a duda, incertidumbre o confusión. Por eso las leyes deben redactarse en forma clara, para impedir dificultades en el modo de interpretarlas”*.⁴⁹ (2006, p. 32).

En este sentido la elusión se origina porque puede darse el caso que cuando entran en vigencia nuevas normas tributarias, estas entran en conflicto con otras ya existentes, por lo que la Administración Tributaria tiene que valerse de instrumentos que ayuden a su mejor comprensión. Al no enmarcarse el sujeto pasivo en el hecho generador o al haberlo realizado, este no está previsto por una norma jurídica, pero sí por otra; y es por estos motivos que los individuos usan estas ambigüedades para que se aplique la ley que más les beneficia a sus intereses personales, en la utilización de prácticas elusivas.

Por lo que los legisladores han intentado solucionar dicha confrontación de leyes mediante la interpretación de la ley en materia tributaria, prevista en el Artículo 13 del Código Orgánico Tributario:

Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

⁴⁹ Cabanellas, Guillermo. (2006). Diccionario Jurídico Elemental, Buenos Aires-Argentina: Editorial Heliasta. Pág. 32.

*Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.*⁵⁰

3.4.3. Dificultad para interpretar las normas jurídicas tributarias.-

Interpretar es atribuir a una cosa cierta significación o explicación, en derecho la interpretación busca determinar cuál es el sentido y alcance de las normas, para aplicarlos a los casos concretos de una manera precisa sin tergiversar la intención que tuvo el legislador al crear dichas normas.

Cuando el sentido de la ley no deja dudas, es porque el legislador ha logrado trasladar su voluntad con toda claridad, la interpretación no plantea problemas, pero si la ley es oscura, hace falta que el intérprete utilice mecanismos, instrumentos de la interpretación que le permitan llegar a determinar con exactitud el mismo.

En el derecho ecuatoriano se toma el principio de que el ordenamiento jurídico tributario se interpretará de acuerdo con todos los procedimientos aceptados en derecho.

Además de lo anteriormente indicado, hay que destacar y mencionar los tipos de métodos que, libremente pueden ser utilizados por quienes interpretan la ley, los métodos a emplearse consistirán en primer momento por los establecidos en la dogmática jurídica tributaria, citados por la Constitución de la República del Ecuador, como en el mismo Código Orgánico Tributario, sin dejar de observar los principios de la tributación en general.

En el momento de la utilización de estos procedimientos se halla, por parte del intérprete, dificultades en la disposición a ser empleada a una cuestión en particular, pues puede darse el caso que una actividad no se encuentre gravada, u otro supuesto donde la actividad económica es diferente a una reglada por la ley. Por lo que los sujetos se valdrán de la interpretación que más se ajusta a sus intereses, de una manera restringida, tratando en lo posible de evitar la aplicación de la

⁵⁰ Código Orgánico Tributario, Artículo 13.

ley tributaria pertinente. En aquel momento corresponde asumir también los métodos señalados en otras normas jurídicas que no violenten enfrente a las instituciones del derecho tributario.

Clases:

- 1. Interpretación Auténtica.-** Propia del legislador, pues este como autor de la norma tiene la atribución de determinar su alcance y de hacerlo con un carácter obligatorio.
- 2. Interpretación Judicial.-** Es la que realizan jueces y tribunales de justicia al aplicar las leyes y resolver los casos concretos que están bajo su conocimiento y resolución. Especial importancia tiene en este sentido las sentencias que dicta los más altos tribunales de justicia:
 - Corte Nacional de Justicia.
 - Tribunales Contencioso Administrativo.
 - Tribunales Distritales de lo Fiscal.

La interpretación judicial puede tener dos efectos:

- **Particularmente obligatoria.-** Pues solamente es obligatoria para el caso en que la sentencia fue pronunciada.
- **Generalmente obligatoria.-** Que es la facultad de la Corte Nacional de Justicia en pleno, el expedir la norma dirimente de carácter obligatorio, mientras la ley no determine lo contrario, en caso de fallo sobre un mismo punto de derecho dictados por los Tribunales Distritales de lo Fiscal.

Igual facultad tendrá el pleno de la Corte Nacional de Justicia en los caso de duda u oscuridad de las leyes, las que podrán ejercitar de oficio o a petición de los Tribunales Distritales.

Finalmente, la triple reiteración de un fallo de casación se constituye en precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes excepto para la propia Corte Nacional de Justicia.

- 3. Interpretación doctrinaria.-** Es la realizada por los estudiosos del derecho, cuyo objeto es ilustrar los diversos temas jurídicos, no tiene ninguna fuerza obligatoria, aunque muchas veces sea citada por los máximos tribunales.

Reglas en materia tributaria de la interpretación:

1. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primara la que más se conforma con los principios básicos de la tributación.
2. Las palabras empleadas por la ley tributaria se entenderán conforme su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se les hay definido expresamente.

Para dicho propósito debe tomar en balance la exactitud jurídica con que el legislador concretó una facultad en particular, o del mismo modo seleccionar por proporcionarle a dicho término una importancia usual, es decir definirla de la manera más simple con el objetivo de que los sujetos puedan comprender su verdadero alcance, o potencialmente podría decidir una conocimiento técnico, esto es, el entendimiento realizado por los técnicos de una ciencia en particular.

Ahora bien, no nos establece cual es el orden por el que debe ser utilizado dicho procedimiento, es decir si este guarda un orden de prelación de la forma de comprensión de una palabra que posee una importancia tributaria: así se logrará concebirla de forma jurídica, en unos casos, de forma común en otros, y de forma técnica en otros. Esto obedecerá al cómo se haya consignado dicho término, a la forma implantada en una expresión, la importancia de su perspectiva intrínsecamente en una oración, ya que de estos estudios se logrará establecer, con suficiente cercanía, la voluntad del legislador al instituir el precepto en particular.

Si bien al realizar la interpretación de un concepto, hay que tener presente si este ha sido o no definido por la ciencia jurídica. En el caso de que una ley fiscal conceptué un término que forma parte de una disposición, dicha enunciación posee preferencia de aplicación sobre cualquier otra posible comprensión de la palabra o palabras en razón; sin embargo, al no existir una definición, pero dicha expresión contiene una noción desarrollado por otra rama del derecho, corresponde estar a la explicación que respalda tal rama jurídica.

Debe tenerse en cuenta que al momento en que una palabra, expresión o término si no ha sido definida ni estudiada por la norma jurídica ni por el legislador, sino que se trata de situaciones

y vocablos de uso ordinario, que virtualmente en determinados casos, logran poseer un uso diferente al definido. Además, en varias ocasiones, estas expresiones, sin embargo de tener vínculos técnicos, logren ser concebidas de diferente modo. Cómo tener en cuenta la trascendencia de una palabra en su efectiva extensión, ya que implícitamente, dicho sentido nos puede ayudar para que un hecho se halle o no sujeto a un gravamen.

La interpretación efectiva o técnica se establece en los conocimientos de los técnicos tributarios o personas especializadas en la ciencia, oficio o actividad, del vocablo sometido a su conocimiento. En estos casos es imprescindible comprender si a la terminología manejada se le ha proporcionado o no las premisas indiscutibles del mismo, es decir, que para el caso del derecho tributario la definición es irrefutable y es un elemento significativo del contenido de la ley fiscal.

Asimismo, el alcance usual de una expresión significa el percibir a dicho término como lo concibe la gente, es decir, de forma común u ordinaria, no siendo imprescindible detallar con nociones especializadas para entenderlo, basta comprender la forma como lo destinan las personas en un eje social.

3. Las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a los métodos admitidos en derecho teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. En este caso habrá que tomar adicionalmente las normas de interpretación que incluyen el Código Civil, el Código Penal (en cuanto a las infracciones tributarias) y los principios doctrinarios en esta materia; y,
4. La analogía es procedimiento admisible en materia tributaria, pero en virtud de ella no se puede crear tributos, ni establecer exenciones.

Una parte muy concebida de la doctrina de tributaristas, principalmente españoles e italianos, mantiene que, al no hallarse vacíos en la legislación, el procedimiento analógico no es un método de composición jurídica, sino un auténtico procedimiento de interpretación de las normas legales.

Así propugnan que el estudio analógico no es un método que tiene como propósito el tomar contextos similares sistematizadas por otras disposiciones del régimen, sino que la razón de ser de este juicio es el asumir la razón de la legislación en general, esto es, la norma debe utilizarse dentro del objetivo mismo de la legislación para establecer su auténtico alcance, y éste es la intención de la interpretación analógica.

El profesor Andrea Amatucci (2001) ratifica esta posición cuando manifiesta que la analogía:

Tiene naturaleza interpretativa... concluida en el ámbito de la ratio, es decir, dentro de los límites del concepto del caso en donde la norma debe obrar para conseguir los objetivos deseados. La aplicación analógica aparece también cualitativamente idéntica a la interpretación, puesto que procura la construcción de una norma en el ámbito de los juicios de valor contenidos en el sistema y, por tanto, la determinación de un supuesto que se armonice con la ratio de la misma norma.⁵¹ (P.p. 581-582).

Dentro de esta perspectiva se concede al juez potestades de legislador en cuestiones de vacíos o lagunas legales. Esta proposición es adaptable cuando la ley no posee pautas que logren solucionar los casos determinados, es decir, que por cierto acontecimiento específico el legislador no pudo prever un hecho futuro interiormente de una regla en particular. En este supuesto es ineludible concurrir a otra pauta de estudio y razonamientos que consigan socorrer a aclarar esta insolvencia. Estas consideraciones tienen que estar conformes con la motivación de la legislación, a fin de que las soluciones a tomarse sean afines con todo el ordenamiento jurídico.

Con otro razonamiento, indiscutibles tratadistas procedentes esencialmente del continente americano, mantienen la teoría de que sí coexisten lagunas en la legislación, y ratifican que en cambio el procedimiento de aplicación analógica no es una condición de interpretación de la ley, sino que es un método de composición de la misma.

No es viable, como esta última noción, que se consiga explicar algo que no se halla ni que se predijo que exista. Si se exterioriza una laguna legal, esto es, un aspecto del derecho que no ha sido tomado en cuenta por el legislador, entonces cómo es permisible, si se exhibe dichas circunstancias no previstas, que el juzgador pueda manejar un método de interpretación jurídica sobre algo impalpable. En este caso no cabe juicio alguno de disposición, porque no existe. Lo imperativo es constituir a otro segmento de la legislación, que reglamente contextos equivalentes o considerados, siempre que así lo faculte el conjunto del cuerpo legal.

⁵¹ Amatucci, Andrea. (2001). La Interpretación de la Ley Tributaria en Tratado de Derecho Tributario, Bogotá-Colombia: Editorial Temis. Tomo 1. Págs. 581 y 582.

Entendiendo precisamente que se exteriorizan contextos en los que el derecho no preceptúa hechos delimitados, por el simple conocimiento de que el legislador no puede englobar todas las incidencias del acontecer del ser humano y, mucho menos, predecir lo que acontecerá en el futuro. Es por ello que, indudablemente, se muestran vacíos o lagunas en la legislación. Por lo tanto al haber deficiencias la legislación, y al demostrarse un caso específico, en el cual no se localiza o no existe una norma que pueda normalizarlo, es inevitable que el intérprete pueda colmar dicho vacío de alguna forma.

Referente al tema, seguiremos la dilucidación del tratadista chileno Pablo Rodríguez Grez (1995), quien plantea que se persigan tres juicios, a fin de completar al derecho las lagunas de la ley:

1. *“La armonía lógica del ordenamiento descarta la idea que dos situaciones semejantes se resuelvan de forma contradictoria o diametralmente distinta”.*⁵² (p. 125).

El primer discernimiento es el de la "adaptación analógica", consistente en indagar una norma que sistematice o solvente una circunstancia equivalente a la examinada de forma individual.

Para este efecto, es necesario asimilar si en un sentido hipotético el legislador hubiese contemplado el caso, lo habría determinado de forma equivalente o al menos con criterios similares.

2. *“El intérprete está presumiendo cuál habría sido la norma general y abstracta que habría elaborado el legislador si se hubiere abocado a la tarea de regular la situación respecto de la cual hay un vacío legal”.*⁵³ (p. 127).

Un segundo criterio a ampararse, cuando no existe una norma equivalente de atención para que se aplique a un contexto particular, es el designado criterio de "conexión integral", por razón del cual el intérprete debe tomar en cuenta, al instante de vislumbrar el caso, los amplios principios de la legislación, de esta forma puede figurarse que hubiese establecido el legislador en una situación similar, a la luz de dichos principios.

⁵² Rodríguez, Pablo. (1995). Teoría de la Interpretación Jurídica, Santiago de Chile-Chile: Editorial Jurídica de Chile. Pág. 125.

⁵³ *ibídem*, pág. 127.

3. *“... la equidad natural, en definitiva, es una apreciación subjetiva, una intuición de justicia que cada persona elabora en su fuero interno”.*⁵⁴ (p. 129).

Y posteriormente, el tercer criterio es el de la "adaptación en la equidad". Este criterio debe ser empleado cuando el intérprete no puede esclarecer si existe una norma similar o no puede descubrir o adaptarse los grandes principios del Derecho al caso en particular. La equidad es la aplicación de la justicia a un caso concreto.

La analogía como forma de interpretación y de composición de la ley ha sido tomada con innegable diligencia por parte del derecho tributario, dada la representación del principio de legalidad tributaria en la conformación de la disposición impositiva, substancialmente las disposiciones concernientes al derecho tributario material.

3.5. EFECTOS DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.-

La elusión tributaria trae consigo consecuencias negativas a nivel general, ya que el Estado pierde recursos con los que financia las obras públicas; a diferencia de los contribuyentes que utilizan estas maniobras, poniendo sus intereses por encima de los de las demás personas. Es por estos motivos que se observa que algunos contribuyentes utilizan la elusión para tributar menos o nada, haciendo que más sujetos busquen recurrir a estos medios, por lo que las pocas personas que poseen una verdadera cultura tributaria en nuestro país, pierden el interés por ser un ente que contribuye al desarrollo del Estado.

La potestad de apremiar la elusión tributaria es inseparable del poder soberano y constitucional de demandar los tributos. Por eso, es ineludible establecer el anclaje constitucional de las potestades del Estado para contrarrestar al fenómeno de la elusión.

El combate contra la elusión tributaria, debe fundamentarse en la protección del principio de la capacidad económica como postulado de la obligación de contribuir y en el requerimiento de un

⁵⁴ ibídem, pág. 129.

régimen tributario objetivo, inspirado en la igualdad y generalidad. La contienda frente a la elusión fiscal no solo se establecería en la capacidad económica que imputa a que contribuyan todos los que pongan ostensiblemente capacidad contributiva. Además es menester salvaguardar el interés de Estado en la apreciación de ingresos, en proporción al interés público y concerniente a la base de la carga tributaria de todos para el mantenimiento de los gastos públicos con juicios de solidaridad.

Las obligaciones tributarias son las que se encuentran establecidas por la ley, los ingresos emanados de estas obedecerán a las actividades económicas de los individuos, de acuerdo a la producción de los diferentes hechos imponibles establecidos por la ley.

Si la ejecución de un delimitado hecho imponible se impide, sinceramente no surte la obligación tributaria sin que nadie en el Estado deba responder por ello.

3.5.1. Pérdida de recursos para el Estado.-

El manejo fiscal del Ecuador en los últimos años, ha tratado de restringir la dependencia del financiamiento que acudía a los ingresos petroleros. Las Finanzas Públicas no han reconocido la necesidad de suministrar un uso apropiado y eficaz a los recursos económicos, resultantes esencialmente, del tesoro nacional.

La Política fiscal es un mecanismo clave en la concepción del patrimonio nacional para el desarrollo económico y la correlación de la sociedad con el gobierno, es significativo que la población esté al tanto de las políticas de gobierno creadas por intermedio de la ley.

El quebrantamiento a los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria; que se encuentran amparados en lo que prescribe el Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, constituyen una grave vulneración con los demás individuos de un Estado; y, es una de las amenazas más delicadas al sistema del Estado, en el bienestar colectivo o “Buen Vivir”, pues la

recaudación de tributos son un componente de importancia para la aprobación de decisiones económicas.

Este inconveniente ha cobrado mayor notoriedad, con la crisis económica que atraviesa el planeta, y en particular con la debilitada situación de la Administración Pública en el Ecuador, que observa como una de sus expectativas para depurar el déficit público, es combatir la elusión y la evasión fiscal para poder acrecentar sus partidas de ingresos tributarios, en vista de que sus necesidades financieras no disminuyen, todo ello dentro de una situación crítica que exige disminuir este problema de raíz.

El Régimen Fiscal efectúa una recaudación insuficiente porque varios contribuyentes pagan poco, debido a la defraudación tributaria por un lado y por el otro a la normativa que no cubre varias de las aristas sobre un determinado tributo.

De ahí el progresivo entusiasmo por parte de nuestro gobierno, de acrecentar el presupuesto del Estado, gravando determinadas actividades u objetos, que no estaban obligadas al pago de tributos para así evitar la elusión fiscal.

La administración de las finanzas públicas se identifica por poseer un nivel mínimo de organización, un superior contenido de egresos corrientes y un deficiente sistema de control.

Las dificultades financieras se desenvuelven a solucionar por medio de reformas tributarias, la elusión y evasión tributaria, acudiendo a impuestos o a transformar los existentes.

Las incesantes reformas tributarias, que se proponen eliminar las exenciones y controlar la elusión y evasión tributaria, han buscado acrecentar los ingresos al erario, como una política económica, pero se ha probado que el país soporta una crisis fiscal, derivado de una inexacta política tributaria.

A partir de la publicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se ha buscado establecer impuestos, aumentar y mejorar los existentes, como por ejemplo: el Impuesto a la Renta, el

Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Especiales, entre otros, con la intención de acrecentar el escaso Presupuesto General del Estado.

Este presupuesto ha estado reservado, en su mayor fracción a la cancelación de la deuda pública interna y externa, a la liquidación de la burocracia y en una minúscula proporción a gastos de inversión.

En un país como el Ecuador, en el que el patrimonio de las compañías y familias se precisa primordialmente en los mercados, la legalidad de las acciones de los agentes económicos es aparente para el adecuado ejercicio del régimen tributario, por lo tanto el efecto de la elusión tributaria es una desproporción desequilibrante en la macro y microeconomía del país.

3.5.2. Inexistencia de una cultura tributaria.-

En nuestro País no existe una Cultura Tributaria, puesto que los sujetos pasivos no poseen conocimiento acerca de la responsabilidad que poseen los tributos; es fundamental que los gastos públicos sean dispuestos con el inmenso sentido de eficacia y ecuanimidad, para impedir que los ciudadanos denieguen la cancelación de sus obligaciones.

Se destaca además que los tributos componen medios para percibir ingresos públicos que sustentan el arca estatal, sirven como elemento de manejo económico del Estado para la inversión, consumo, ahorro y gasto público, encaminados al progreso nacional, esencialmente con el objeto de gestionar el “bien común” de toda la sociedad ecuatoriana.

El Estado, por medio del empleo de aranceles, injiere en el mercado afectando los precios de venta de bienes y servicios, componiendo impuestos que en último término los pague el consumidor. Lo que en economía se denomina condiciones de indiferencia, es decir, ante semejantes características de dos productos, el comprador optará por la de menor precio. Claramente se evidencia la importancia vital de la administración tributaria, mediante la práctica de políticas tributarias.

La mayoría de contribuyentes buscan la manera de eludir el pago de un tributo, como por ejemplo realizando actividades que no se encuentran gravadas o estando gravadas se valen de exenciones para tributar en menor cantidad.

La elusión concede beneficios al sujeto que no posee un lúcido conocimiento de la importancia del acatamiento hacia el fisco, en comparación con el contribuyente consciente; por lo que, prevenir la elusión compone una labor primordial desde el punto de vista económico, legal y ético; incumbe a la sociedad y no sólo a la Función Judicial, cuidar por el correcto acatamiento de las leyes, disposiciones que obligan a tributar, trabajo arduo pero no improbable, si se logra ilustrar gradualmente a los ciudadanos.

El régimen tributario se compone de tres fases: la decisión, la instrumentación y el control, cuyo objetivo es la de percibir fondos.

Tratándose del régimen fiscal, hay que tener en cuenta los principios de eficacia y equidad; refiriéndose al primer término este busca el mayor beneficio a un menor costo. El criterio de equidad, trata de la capacidad de pago de los contribuyentes, para asegurar una mejor distribución de la riqueza.

Debido a las circunstancias del comercio interior y exterior, se han formado conductas que originan tergiversaciones en el mercado como; competitividad desleal, cierre de comercios, despidos, desplazamientos de personas, desempleo; haciendo necesaria la actuación del Estado.

3.5.3. Salida de divisas del país a paraísos fiscales.-

Previamente a ingresar a examinar este punto, cabe hacer referencia a la influencia de la globalización económica y de la internacionalización del fenómeno tributario. Es la globalización por tanto la desaparición de limitaciones al movimiento transfronterizo de capitales y mercancías, que en el ámbito tributario se prepara en los eventos de deslocalización de capitales y de

actividades económicas por impulsos fiscales, la deslocalización de bases imponibles y de incremento de los problemas de doble imposición.

Al abordar este punto es necesario que se defina que es un paraíso fiscal o centro financiero offshore, estos son áreas que ostentan un régimen fiscal que brinda una escasa o nula tributación, ordinariamente en correlación con los impuestos directos y que facilita la elusión fiscal de contribuyentes pertenecientes a diferentes jurisdicciones.

No es sólo la mínima tributación que hace concebirlos tan llamativos, sino también el secreto de reserva o sigilo bancario que entregan a sus clientes, es decir la no colaboración con otros estados. Ostentan legislaciones mercantiles y financieras flexibles, es decir, insuficiencia de controles y escasa rigidez de sus ordenamientos jurídicos.

Extrañamente, el vocablo “paraíso fiscal” es producto de una equivocada traducción, ya que la expresión anglosajona original es “tax haven”, es decir, puerto o refugio fiscal, no “tax heaven”, cuya traducción es la que colectivamente se utiliza.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, ha señalado cuatro agentes para establecer si un régimen es un paraíso fiscal:

1. Si la jurisdicción no impone impuestos o éstos son sólo nominales. La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a determinar si imponer impuestos directos. Si no hay impuestos directos pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal.
2. Falta de transparencia.
3. Leyes o prácticas administrativas que no consienten el intercambio de información para fines fiscales con otros estados en proporción a contribuyentes que se favorecen de los bajos impuestos.
4. Permitir a los no residentes ampararse de rebajas impositivas, incluso sin llevar a cabo evidentemente una actividad en el país.

Es indiscutible que concurre una competitividad tributaria entre estados que incita a algunos gobiernos a legislar sobre impuestos más bajos o proponer mayores beneficios tributarios para atraer así inversiones extranjeras; estos alicientes consiguen formarse por medio de menores impuestos o inexistencia de éstos. Esta práctica ha favorecido a varios estados pequeños por la facilidad de movilidad del capital.

El secreto bancario es de suma importancia en la dinámica funcional de los centros financieros offshore, que tiene especial trascendencia en el ámbito nacional e internacional a partir del levantamiento a la luz pública de los diferentes escándalos de ocultación de capitales y lavado de activos derivados de actividades ilícitas. Es frecuente que los datos de accionistas y directores de compañías no consten en registros públicos, sino que se hallen a cargo de su representante legal, el llamado “agente residente”.

En los paraísos fiscales los impuestos son usualmente inexistentes (al menos para los no residentes), algunos paraísos fiscales aplican a sus ciudadanos y empresas gravámenes cercanos al 50%. Lo mismo ocurre con la legislación económica y mercantil. Al componer una sociedad, obtener una propiedad o efectuar una inversión en el extranjero, las diligencias y precios son distintos.

Por ejemplo, si una persona es accionista de una sociedad establecida en un paraíso fiscal, los beneficios de esta sociedad en muchos países serían considerados como ingresos personales. Esto es así inclusive si resolviera no impartir dividendos y por tanto no entregar estos beneficios a su país de origen. Estaría entonces obligado a reportarlos en su declaración de impuestos y contribuirían a un tipo impositivo superior que si estuvieran sometidos al impuesto de sociedades. Es decir, tendría que contribuir con más impuestos por sus beneficios en el extranjero que si estos se hubieran emanado en su propio país.

Asumiendo que los paraísos fiscales cuentan con legislaciones especiales que no exigen revelar la identidad de los propietarios y accionistas de las sociedades, éstos en muchos casos han escogido por la ocultación de sus operaciones.

Los paraísos fiscales se clasifican en cooperadores y no cooperadores. Se originaron para captar el capital mundial y mejorar la condición de vida de su población. Siendo estos países sociedades sin mayor pobreza.

Varios países miembros del OCDE han publicado leyes que buscan obstaculizar a sus ciudadanos en ejercicio de elusiones de impuestos mediante sociedades en paraísos fiscales. Por este motivo, estas sociedades se consideran en el caso ecuatoriano como una parte relacionada, considerando los ingresos de dicha compañía como generados directamente por su propietario.

Al eludir los impuestos, las personas naturales o jurídicas que realizan operaciones con paraísos fiscales no perciben las consecuencias de que el capital de éstos, salga hacia el exterior. Entre uno de los efectos que se tiene por la salida de divisas del Ecuador a Paraísos Fiscales, es que el sector productivo se reduce al no existir el capital necesario para la inversión en las industrias de nuestro país. A más de esta tenemos, la pérdida de recursos como ya se explicó en el Presupuesto General del Estado, con el que no es posible generar obras de infraestructura en el país.

Los paraísos fiscales inciden en la economía ecuatoriana porque la entidad competente recauda menos cuando se utilizan estos regímenes como lugares donde se crean empresas instrumentales que sirven para triangular operaciones y disminuir la base imponible de las empresas.

CAPÍTULO IV

4. MARCO JURÍDICO QUE POSIBILITA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

4.1. LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.-

Al analizar la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno detenidamente, se puede observar que en muchos de los casos existe varias imperfecciones, sea al momento en que éstas fueron elaboradas, o porque han surgido nuevas circunstancias para las que no se ha previsto un impuesto en concreto. Esto ha dado lugar a que dicha Ley, se preste para la ejecución de maniobras elusivas como las ya expuestas.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, tratando de poner un freno a estas prácticas elusivas ha creado instituciones jurídicas, para regular de mejor manera varios de los impuestos que en ella se tratan; entre estas tenemos: los precios de transferencia, las partes relacionadas en las que encontramos inmerso internamente a los paraísos fiscales. Pero que a pesar de ello no se puede en muchos de los casos delimitar el accionar de los sujetos en prácticas elusivas.

4.1.1. Paraísos fiscales.-

El tema de los paraísos fiscales debe ser analizado desde una perspectiva en el ámbito internacional, ya que en muchos de los casos la elusión tributaria trasciende las fronteras, es por este motivo que los paraísos fiscales son utilizados como medios para las prácticas elusivas.

Los contribuyentes que se valen de estos Paraísos Fiscales, no son sujetos de escasos recursos, o de pocos conocimientos en el manejo de las leyes tributarias, estas prácticas o maniobras elusivas son ejecutadas por personas o compañías multinacionales que contratan servicios de “planificación

fiscal” y en casos a nivel internacional se denominan “ingeniería fiscal”; para que realicen operaciones con Paraísos Fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Debido a la globalización económica, término con grandes connotaciones, los mercados y las empresas han expandido sus horizontes, sobrepasando las fronteras territoriales de los países, y alcanzando niveles mundiales. Teniendo como característica fundamental, la ausencia de limitaciones al movimiento de capitales y mercancías, en el ámbito tributario se vislumbra en la deslocalización de capitales, deslocalización de bases imponibles y en la intensificación de los problemas de doble imposición.

Esto representa un grave problema tributario, pues no se puede hablar de un Derecho Tributario con trascendencia internacional en muchas de las cuestiones; debido a este fenómeno el Derecho Tributario tiene que independizarse de una vinculación en el territorio de un Estado y adquirir una dimensión internacional. Logrando incluso hablarse de hechos imponibles con extensión internacional, como por ejemplo: en una determinada actividad empresarial que realice un individuo en un Estado donde mantiene su residencia pero pone de manifiesto la obtención de riqueza en otro Estado.

Así podemos señalar que la elusión tributaria utilizada por los paraísos fiscales (elusión tributaria internacional) se diferencia de la elusión tributaria interna, porque la primera envuelve dos o más ordenamientos jurídicos pertenecientes a diferentes estados. Constituyéndose de esta forma la territorialidad el primordial elemento en el fenómeno elusivo internacional, debido a que los particulares buscan que el acto materia de un hecho imponible en un Estado donde es mayormente gravado, sea tratado por el régimen tributario menos oneroso de otro Estado o un paraíso fiscal, sea en virtud de un tratado.

Es la conveniencia de las discrepancias de tributación y los regímenes fiscales más ventajosos de los paraísos fiscales, a lo que se le ha denominado como la verdadera figura de la elusión tributaria internacional.

Los estados al ejercer su facultad de establecer las cargas impositivas, las utilizan en la mayoría de ocasiones con el propósito de atraer las inversiones extranjeras. Es por estos motivos, que un

determinado Estado, pueda o no ser paraíso fiscal, favorece o no a ciertos sectores económicos, aminorando los tributos o reduciendo la base imponible de los impuestos con la intención de originar una superioridad competitiva frente a otros estados, en busca de inversiones provenientes del exterior.

La competencia fiscal desleal o perjudicial tiene su origen en la utilización de la tributación más propicia de los estados soberanos (Paraísos fiscales) que delinean sus regímenes fiscales pensando en la persuasión de inversiones y de capitales extranjeros. Es por este motivo que la elusión fiscal internacional tiene su origen o se ve promovida por incuestionables particularidades propias de la legislación de cada Estado del cual emana la ley de cobertura, lo que puede suponer como una conducta competitiva tributariamente desleal de un segundo Estado frente del primero.

Con la presencia de Estados que fomentan la elusión tributaria internacional contrastan varios conceptos, como son: el cambio de residencia, transparencia fiscal internacional, la subcapitalización y los precios de transferencia.

Las maniobras tendentes a modificar los criterios de la residencia, o sencillamente, a simular una residencia que no revela la realidad de una relación positiva con un territorio componen artimañas elusorias de tributos, de transcendental preeminencia en el plano internacional. El objetivo de estas prácticas será, en un primer momento, manipular la localización de rentas. Como punto de partida tenemos que observar la residencia de los sujetos para situar las rentas, puesto que el traslado de residencia es utilizado para des-localizarla. Siendo este traslado de residencia una artimaña, ya que no revela una voluntad de radicar en el territorio al que se promueve el traslado, por ejemplo si se ejecuta a través de una base company la intención elusoria considera incuestionable. Así, la deslocalización de rentas por razón de la instauración simulada del domicilio sólo se demuestra en la medida en que existe competitividad fiscal dañina.

Las fundaciones creadas en los paraísos fiscales son entes jurídicos, que tienen como propósito fundar un patrimonio independiente de las personas, cuya finalidad es que pueda sobrevivir a éste y favorecer o no a sus descendientes.

El anonimato obtenido por los paraísos fiscales y generados en muchos casos por este tipo de organizaciones no es algo ignorado, es una derivación de una elección que tienen las personas, cuyo papel primordial tiene su base en el respeto a la esfera privada de los sujetos que priman sobre los intereses del Estado; en las economías dominadas por una fuerte tributación, en las que puede conseguirse el equivalente efecto si se requiere, por ejemplo, las acciones al portador o los fideicomisos.

Como ya se expuso los paraísos fiscales al tener un secreto bancario avalan la confidencialidad de las personas en el resguardo de su intimidad. El secreto bancario tiene como propósito que las rentas del capital y las remuneraciones no salariales, cuyos beneficiarios no pretenden declarar al Fisco, hallen un resguardo.

Es por medio de los paraísos fiscales que se ejecutan procedimientos de capital beneficiándose de la oscuridad del que gozan los no residentes.

Los paraísos fiscales son fondos financieros con jurisdicciones fiscales que no solicitan la residencia de los operadores financieros en el territorio, ni utilizar la moneda local que, junto con algunas características de sigilo y permisividad, conforman una zona favorecida legalmente. Varias jurisdicciones fiscales por ejemplo no poseen impuestos sobre la renta empresarial, donaciones o herencias y consiente en la presencia de cuentas anónimas protegidas por el secreto bancario. La financiación offshore es un subsector de los mercados globales de capital y es una de las causas en el desarrollo de estos centros financieros extraterritoriales.

Los paraísos fiscales no requieren de una actividad real por parte de las personas o las compañías domiciliadas en una de estas jurisdicciones fiscales, por el hecho de que solo pretenden captar inversiones que concurren a estos lugares por razones meramente tributarias.

La protección legal para aprovechar numerosas técnicas con que aminorar la obligación tributaria por parte de las personas naturales como jurídicas, como son: los cambios de residencia, las sociedades preceptoras, holdings, testaferros, sociedades fiduciarias, etc., son muy utilizadas por los individuos para eludir la obligación tributaria.

- **Sociedades Offshore.-**

Una de las formas de eludir los impuestos, por personas utilizando los Paraísos Fiscales, es a través de la creación de una sociedad offshore, este tipo de sociedad se encuentra controlada por una compañía o sujeto que acarrea sus negocios en otras partes del mundo y que emplea los paraísos fiscales solamente como domicilio legal de la sociedad offshore, se utiliza alterando la correlación de participación que tienen la matriz y su filial, de tal forma que en principio la matriz se transforma en filial. Al término se configura un genuino laberinto societario, donde la Administración Tributaria jamás llegará a determinar los tributos legalmente generados.

Las sociedades offshore son empresas que se identifican por constar reconocidas en un país, usualmente un paraíso fiscal, en el que no efectúan ninguna actividad económica o comercial. Este tipo de sociedades gozan de varios beneficios legales como fiscales; entre estos tenemos que se encuentran exentos del pago al impuesto sobre sociedades, impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto sobre actividades económicas o el pago de contribuciones sociales.

Igualmente son manejadas por sus capitalistas, para eludir el pago de los impuestos sobre personas. Entre los más significativos podemos referirnos al impuesto de sucesiones, el impuesto de transmisiones, el impuesto al patrimonio, el impuesto a la renta o, en ocasiones, incluso los impuestos sobre vehículos.

Las prelación fiscal de las sociedades offshore son muy atractivas. Así destacan por:

- Constitución rápida, simple y económica. En la mayoría de los paraísos fiscales una sociedad puede ser compuesta en menos de 48 horas y con un minúsculo requerimiento de documentación. Así un sujeto particular solo necesitaría una copia del pasaporte y un documento del domicilio, estos serían habitualmente suficientes. El precio de la constitución no suele ser mayor de los mil dólares.
- Uniformemente no concurren prohibiciones en cuanto a la procedencia u origen de los accionistas y directores. Es viable establecer la sociedad con una sola persona que ejerce todas las funciones.

- Dirección sencilla y económica. Las exenciones de impuestos sobrelleva que la compañía no realice gestiones de liquidación de impuestos (por ejemplo el IVA). En muchos de los paraísos fiscales al mismo tiempo no se requiere la exposición de cuentas anuales, evitando onerosos procesos de contabilidad y auditoría. De tal modo que la compañía lleva su propia contabilidad o registra sus actividades de la manera que estime oportuna.
- Estricta confidencialidad en las jurisdicciones offshore los informes personales de accionistas y propietarios de las sociedades no conforman parte de algún registro público. Se admite el uso de delegados como el director fiduciario o el accionista fiduciario y también las acciones al portador, son admitidas en muchos lugares. De tal modo que se obtiene un nivel superior en la privacidad de las actividades de la compañía.
- Abandono de pautas de capitalización haciendo permisible establecer una empresa sin contribuir con el capital suscrito.
- Legislación beneficiosa para ciertas operaciones empresariales referidas con el capital, como la colaboración financiera a terceros, o la fusión de compañías.
- Libertad de inversión, las sociedades offshore no están sometidas a ningún tipo de normas, partiendo de una gran cantidad de proporciones en inversiones globales, a las que de otra manera no se tendría camino.
- Contingencia de re-domiciliación de la sociedad a otra jurisdicción, sin interrumpir la actividad de la empresa.

Clases de sociedades offshore.-

La representación más frecuente de sociedad offshore es la llamada **IBC (International Business Company)**, que significa compañía de negocios internacional. Este tipo de sociedad existe metódicamente en todos los paraísos fiscales, apropiado en ciertas bajo distintas designaciones. Comenzando con el punto de vista jurídico, usualmente adopta un carácter de sociedad de responsabilidad limitada o de compañía anónima.

Por sus amplias prerrogativas, ya sean fiscales o de otro tipo, su enorme flexibilidad y la pluralidad de posibilidades de manejo que brindan, no es de extrañar que las sociedades offshore hayan

crecido en popularidad y sean utilizadas con abundancia por particulares y compañías originarios de los más diversos divisiones de la economía.

Las empresas y sociedades offshore en las que intervienen ciudadanos extranjeros, son fundadas en paraísos fiscales con el propósito de transportar sus negocios en varias partes del mundo para obtener beneficios legales y fiscales. Hallándose un nivel de reserva que consiente la instauración de figuras como la del director fiduciario, accionista fiduciario o de acciones al portador.

Mediante la financiación offshore, las entidades bancarias con filiales y sucursales en paraísos fiscales reconocen los préstamos en dichas jurisdicciones, obviando tributar en sus países de origen. De este modo, los mercados de capitales pueden trasladarse independientemente a nivel mundial. Las actividades no bancarias o del mercado de valores, donde se aplica condiciones más prósperas que al sector bancario. De tal forma que se autorizan y se domicilian entes como fideicomisos o fondos colectivos de inversión, para la inversión de alto riesgo en los mercados financieros mundiales.

La oscuridad de los mecanismos en las indagaciones policiales y judiciales caen en el engaño de pretender perseguir los rastros por el que han concurrido los capitales, recorriendo de un lugar a otro, inclusive disiparse en los enmarañados senderos hacia los que se han encaminado esas oleadas financieras, como acontece en los procedimientos administrativos que tienen que seguir cuando se ambiciona alcanzar por las autoridades competentes antecedentes referentes a acusaciones presentadas en sus respectivos estados. Y la circunstancia es que, paradójicamente a la creencia constituida, el capital no transita realmente o lo hace muy insuficientemente. El capital apenas se mueve del banco donde ingresó, en muchos de los casos no sale ni de los propios países.

El principio de soberanía de los estados es conjurado para no cooperar con las averiguaciones abiertas por jueces o delegaciones legislativas de algunos países impidiendo la aplicación de las obligaciones tributarias.

La insuficiencia de reciprocidad de información en base a un régimen y prácticas administrativas consienten a las compañías y particulares a obtener un provecho amparándose de normas fundadas

en el secreto frente a la intervención de las autoridades, impidiendo de esta forma el intercambio de información de sus contribuyentes con otros países.

Los paraísos fiscales en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno son admisibles teniendo en cuenta que son utilizados como partes relacionadas en las operaciones que realizan las personas sean naturales o jurídicas, se debe a que como estos países poseen un sigilo bancario y al no prestar información a la Administración Tributaria Ecuatoriana, esta no puede determinar y cobrar los impuestos establecidos; por ejemplo: un exportador (X es ecuatoriano) adquiere un producto a un costo en el país (caja de banano a USD 5.00), posteriormente lo vende a una empresa situada en un paraíso fiscal a un importe más bajo (vende a USD 4.00 a su empresa Y, la que está en Liechtenstein "Paraíso fiscal"), minimizando la ganancia. Debido a que el impuesto a la renta grava a las ganancias, el efecto es que la liquidación de impuestos en el Ecuador se comprime o se anula. Pero la compañía que está en el paraíso fiscal vende el mismo producto a un destino final a otro precio (Y la vende a Z, en Rusia, a USD 15.00). Ahí asegura una ganancia sobre la cual no tributa. Esto es denominado como **triangulación de movimientos comerciales**.

O en el caso de un préstamo: X es ecuatoriano y pide un préstamo de USD 10 millones a su empresa Y, la que está en Liechtenstein (Paraíso fiscal), y le cobra 10 % de interés. En Ecuador, X se deduce USD 1 millón por el pago de los intereses, y en Liechtenstein no paga porque es un paraíso fiscal.

4.1.2. Precios de transferencia.-

En lo concerniente a una definición de que son los precios de transferencia esta es ampliamente abordada por el derecho comparado y la doctrina expuesta por varios autores. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico nos expresan el siguiente concepto de lo que son los precios de transferencia, definiéndolo de la siguiente manera: *"Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas"*.⁵⁵ (p. 9).

⁵⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2002). Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, Madrid-España: párrafo 11. Pág. 9.

Al analizar los precios de transferencia, como una conducta elusiva de tributos en el ámbito internacional, tiene una gran importancia por las operaciones realizadas por partes relacionadas. Siendo menester definir que son los precios de transferencia puede definirse como las retribuciones por bienes y servicios establecidos por actividades comerciales entre partes relacionadas.

Los precios de transferencia son de gran importancia en materia tributaria, puesto que cuando las compañías acuerdan precios con otra donde poseen lazos de propiedad o de administración entre sí, (partes relacionadas), haciendo que la fijación del precio no se realice en igualdad de condiciones, con empresas independientes. En el supuesto caso, de existir una diferencia en el precio de partes relacionadas al precio de un mercado libre y abierto, competitivo y sin restricciones, envuelve beneficios que son distribuidos por las partes relacionadas.

De lo anteriormente señalado podemos decir que los precios de transferencia son los costos o valores otorgados a bienes y servicios, que son trasladados a los individuos o compañías que en este caso son partes vinculadas o relacionadas, en términos comunes la relación que mantiene una empresa matriz con su filial o sucursal.

Cabe señalar que los precios de transferencia, no poseen una connotación negativa, pues no necesariamente se confunden con el problema de la elusión tributaria.

Su categoría radica en la protección del mencionado principio de independencia, unido a requerimientos de plena competencia que demandan apreciar ingresos y egresos en procedimientos entre ejecutores no autónomos a precios de mercado.

No obstante, es incuestionable que los precios de transferencia se manifiestan como un camino de elusión, a través de una depresión de base, reubicando beneficios a otras sociedades del grupo.

Y si a nivel interno esta transferencia de beneficios solo permite un ahorro fiscal si se presentan algunos requisitos, como por ejemplo que el beneficio se introduzca a una sociedad en pérdidas o

con un tipo favorecido, en el plano internacional, o bien el ejercicio relacionado esconde un repartimiento de beneficios (operación socio-sociedad) o una contribución de capital (operación sociedad-socio), en el plano internacional, aplicando al amparo de jurisdicciones ventajosas, es donde los precios de transferencia son una gran herramienta de elusión a través de la depresión de bases o fiscal degradación.

En el ámbito internacional, los precios de transferencia sirven para favorecer la depresión de bases impositivas que, en principio corresponderían imputarse a una establecida jurisdicción, mediante la transferencia de rentas hacia zonas donde la carga tributaria resulta mucho más atrayente.

El régimen de precios de transferencia es un sistema establecido para regular los precios de tal forma que sean calculados como partes independientes en operaciones semejantes. Es decir, se persigue establecer si las contraprestaciones fijadas entre partes relacionadas son equivalentes a las efectuadas por partes independientes y, de ser el caso que exista diferencias corregirlas.

Los precios de transferencia suelen ser utilizados en prácticas elusivas por intermedio de las partes relacionadas, pues se distorsiona los precios para resultados tributarios. A manera de ejemplo se puede señalar que en el caso de un acuerdo entre partes relacionadas fijar un precio mayor o menor al que se estipularía con una parte independiente, el objetivo de dicha operación sería alcanzar mayor beneficio en donde una de las partes posea una jurisdicción fiscal más favorable, es decir un paraíso fiscal.

En caso de actividades comerciales entre partes relacionadas, el precio de transferencia de bienes, servicios o derechos no sigue las normas de una economía de mercado; es decir, no se sistematiza mediante la oferta y la demanda. La normativa de precios de transferencia relativas a impuestos establecidas en el Ecuador buscan asegurar, su recaudación de impuestos sobre la renta en la máxima posible. Por este motivo, la aplicación a veces poco técnica, agresiva o abusiva puede dar como consecuencia una doble imposición a una compañía realizada por la Administración Tributaria, o dejar de percibir ciertos tributos cuando existen **Convenios para evitar la Doble Imposición**.

En compañías divididas en partes relacionadas, en las que cada una de ellas genera una actividad para un producto final, es difícil verificar la eficiencia de cada división, el ingreso total por las ventas del conglomerado no revela, directamente, si hay divisiones ineficientes que podrían estar siendo subsidiadas por las eficientes.

El precio de transferencia indaga impedir que la fijación de precios de transferencia ocurridos entre partes relacionadas socave las utilidades de las compañías residentes en el país que emite la normativa, puesto que ello le constituiría una desvalorización en su base gravable y, por tanto, una mínima percepción de impuestos.

Las técnicas de determinación de precios de transferencia son utilizadas para establecer las utilidades gravables de grupos empresariales en muchos casos internacionales, es decir, una corporación puede aprovechar el control que tiene sobre sus partes vinculadas en el exterior, para trasladarla imposición de un impuesto de un país con un mayor gravamen a uno con menor nivel de imposición. Por ello, el Ecuador estableció los precios de transferencia con principal atención cuando sobre las operaciones realizadas con partes relacionadas, una de las partes posee un domicilio fiscal en un "paraíso fiscal".

Cabe indicar que la normativa vigente ha establecido el Principio de Plena Competencia, para perseguir los fines tributarios en las operaciones de precios de transferencia a nivel internacional y así evitar la doble imposición. Es así que las personas se valen de este principio con el fin de eludir tributos, aludiendo que no se puede cobrar dos veces el impuesto sobre un determinado bien o servicio

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico incorporó dicho principio al modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición, el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE “Convenio Modelo de la OCDE” indica lo siguiente:

(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

La legislación tributaria ecuatoriana en materia de precios de transferencia utiliza este principio. Así lo manifiesta el segundo artículo innumerado colocado a continuación del artículo 15 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que dice:

Art. (...) Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.⁵⁶

4.1.3. Partes relacionadas.-

El alcance último de la planificación fiscal internacional es comprimir o aplazar en el tiempo los importes tributarios manipulando los países apropiados para delimitar la ejecución de inversiones y la emisión de herramientas financieras o para emplazar los activos empleando para ellos las partes relacionadas (matriz respecto a sus filiales o sucursales).

Los vínculos económicos internacionales son mucho más cuantiosos y confusos. A diferencia del pasado en donde las relaciones que existían eran el producto de la comercialización de bienes, en el presente se origina asimismo el cambio de bienes, servicios, capitales, personas y de corporaciones de actividades empresariales y profesionales.

Estas circunstancias provoca la producción de rentas o posesión de bienes en diferentes estados, lo que comporta que sobre algunos hechos consigan proyectarse dos o más imperios fiscales, tratando de gravar una misma circunstancia. Emerge de esta manera el inconveniente de la doble imposición.

⁵⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo innumerado a continuación del Artículo 15.

- **Los Convenios para evitar la Doble Imposición.-**

Se diferencian dos clases de doble imposición internacional:

- Doble imposición jurídica, que radica en el supuesto de que una misma persona es gravada por la misma renta en dos o más estados.
- Doble imposición económica, que se ocasiona cuando el mismo beneficio se grava en dos o más estados a nombre de dos o más personas.

El perjuicio o exclusión de la doble imposición internacional puede forjarse acogiendo los estados disposiciones unilaterales, o a través de convenios, acuerdos o tratados firmados entre estados. Muchos de estos convenios o tratados mantienen el modelo planteado por la OCDE.

El domicilio de las personas es el asentamiento de vínculo elemental utilizado en el presente por los diversos regímenes fiscales modernos y presume una dependencia socioeconómica que involucra la representación física eventual o permanente de la persona en el territorio del Estado. Las leyes tributarias definen la residencia de una persona en empleo de diversos acontecimientos: permanencia en el territorio del Estado durante un determinado ejercicio fiscal, posición de un domicilio permanente, presencia de centros de intereses vitales.

Los diversos países del mundo al elaborar sus legislaciones de modo soberano, provocan un conflicto de soberanías fiscales, dando una problemática entre estados, puesto que él un Estado aplicará el principio de territorialidad, mientras que el otro empleará el principio de personalidad. Esto acarrea, a que:

- Una misma persona sea gravada en dos países distintos por una misma renta.
- Una misma renta sea gravada en dos personas distintas en dos países distintos.
- Un mismo bien sea gravado en dos países distintos.

Con la aparición de principios como los **Convenios para evitar la Doble Imposición (C.D.I.)**, que poseen principios diferentes a los principios clásicos impositivos, y que son elaboradas con carácter general, a un lado y sin la intervención inmediata y concluyente de los legisladores.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición son normas jurídicas empleadas en los ordenamientos internos de cada Estado firmante del acuerdo cuyo objeto que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países sea clarificada, unificada y garantizada.

El propósito principal de los Convenios para evitar la Doble Imposición, radica en virtud de los efectos nocivos, producto del intercambio de bienes y servicios; o sobre el traslado de capitales, tecnología y personas, cuyo objetivo primordial es que varios de estos convenios combatan contra la evasión y la elusión tributaria. Es a través de disposiciones relativas al intercambio de información entre los diversos estados suscriptores de un acuerdo de éstos, que existen condiciones que hacen alusión al precio de transferencia en las relaciones entre partes relacionadas y de disposiciones destinadas a advertir el fenómeno del “**treaty shopping**” y similares.

Los Estados suscriptores de un convenio se obligan a proporcionar un trato fiscal equivalente a: los residentes fiscales en dichos Estados, independientemente de la nacionalidad de éstos; las compañías permanentes de un Estado ubicadas en otro Estado, por asimilación a la legislación fiscal aplicable a cualquier empresa residente que realice la misma actividad; y, las empresas que realicen su actividad en un Estado, con autonomía de que los accionistas de las mismas sean residentes en el otro Estado y por asimilación a la legislación fiscal aplicable a las empresas del primer Estado con accionariado residente.

Cuando dos estados celebran un convenio, realizan concesiones bilaterales con la intención de favorecer a los residentes de ambos estados suscriptores del convenio, no previniéndose su prolongación a residentes de terceros países.

Cualquier residente fiscal en dichos Estados puede exhortar un pacto amistoso interestatal si considera que cualquiera de estos Estados ha adoptado una disposición que involucre una aplicación indebida del convenio.

Las políticas fiscales se ven mejor diferenciadas, al considerar la aparición de los denominados Convenios para Evitar la Doble Imposición, puesto que estos otorgan varias ventajas, es decir, evitan ciertos perjuicios a los inversores obedeciendo su lugar de origen. Son todas estas providencias que ocasionan como lógica contrapartida, que los capitales de inversión, en mercados internacionales, intervengan de manera legal o no, con estos beneficios y con las tasas variadas entre estados.

Se puede añadir dentro de las formas de elusión fiscal internacional, las maniobras de abuso de formas jurídicas en las cuales la norma respecto a la cual se beneficia una ausencia de regulación o que sirve de referencia para el abuso es una norma de Derecho Internacional o de derecho supranacional, así por ejemplo: se utilizan en muchos casos los Convenios para evitar la Doble Imposición o una directiva comunitaria recayendo estos en el ámbito de aplicación del Convenio o un beneficio fiscal contenido en una directiva, dando origen al denominado “aprovechamiento indebido” de un convenio internacional.

Los argumentos de problema alcanzan a surgir porque, en integridad de la legislación interna, dos Estados invocan que se trata de un residente en su territorio. En estos casos el Convenio entre los países le convendría contener disposiciones específicas para establecer a cual concepto de residencia se proporcionará preferencia.

- **Treaty shopping (Compra de Tratado o Convenio para evitar la Doble Imposición).-**

En este argumento encuadramos al “treaty shopping”, el cual compone, una representación de abuso de los tratados internacionales. El “treaty shopping” no es más que la instauración de figuras jurídicas aparentes con la intención de que las reglas de un Convenio para evitar la Doble Imposición sean manipuladas por quien no le incumbe; es decir, es el empleo de un Convenio para evitar la Doble Imposición por individuos que el tratado no ha destinado como favorecidos.

Sobre el tema, el tratadista Antonio Figuerola (2001), expresa:

La experiencia recogida informa que los convenios, en sus versiones ONU/OCDE, ofrecen un marco muy especial que facilita el desarrollo de planificaciones tributarias de orden muy elemental, aun

*cuando también en algunos casos se ha observado un importante grado de sofisticación para reducir la imposición en uno o en ambos estados contratantes. La planificación tributaria por definición no implica, necesariamente, evasión fiscal, sin embargo la misma facilita, cuando existe un tratado, reducir o postergar ciertas obligaciones fiscales.*⁵⁷ (p. 3).

*...El uso de los modelos como vía de elusión y/o de evasión, en algunos casos, es de detección compleja, más aun para las administraciones de los países en desarrollo ya sea por deficiencias que se observan en su desempeño, sea por falta de recursos humanos o de orden material o por otras razones. Si bien la elusión no puede ser tipificada como un delito o fraude fiscal el problema se plantea en el sentido en que dicha elusión tiene origen en las posibilidades que otorgan las normas contenidas en los modelos de tratados, implicando, de alguna manera, que se desnaturalizan los objetivos que los mismos persiguen alcanzar.*⁵⁸ (p. 5).

La expresión “treaty shopping” es como su designación lo demuestra, la “compra de un tratado”, es decir aprovechar los beneficios que concede el mismo. Esto involucra la constitución de una, en muchas ocasiones simple pero compleja, red de sociedades, que se relacionan jurídicamente (criterio de residencia) con un Estado miembro de un Convenio para evitar la Doble Imposición y de esta forma enfocarse en introducirse en el campo de estudio de ese tratado.

El “treaty shopping” es un modelo de simulación en fraude a la ley. La compañía supuestamente se instituye en uno de los territorios para solicitar el amparo del convenio de doble imposición, eludiendo las limitaciones o prohibiciones de los beneficios comprendidos y conformes a acordados individuos. La simulación logra ser entonces vehículo del fraude a la ley, esgrimiendo la intención de protección o cobijo en un acumulado normativo que no se relaciona a sus circunstancias jurídicas efectivas.

El Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE formula la inquietud de un uso inconveniente de los tratados contra la doble imposición. Substancialmente se diferencia la infracción directa de la infracción indirecta de las reglas del tratado.

⁵⁷ Figueroa, Antonio Hugo. (2001). La Negociación de Tratados Tributarios Amplios; Second Interregional Training Workshop On International Taxation And Steering Committee Meeting Of The Ad Hoc Group Of Experts On International Cooperation In Tax Matters, United Nations. Pág. 3.

⁵⁸ *Ibíd*em pág. 5.

En el primer asunto, las normas que advierten la baja de la obligación tributaria son quebrantadas en carácter directo. Por ejemplo, es el caso de una compañía domiciliada en el Estado A declara aparentemente a la Administración Tributaria del Estado B que se arroga el 80% del capital accionario de una compañía residente en B, con la intención de favorecerse con la retención reducida en la fuente, con fundamento en el tratado firmado entre A y B.

La segunda suposición, violación indirecta, se fundamenta en el uso del convenio por parte de un individuo que no ingresaría en el perímetro de atención de aquel, por razón de la disposición de una transacción comercial internacional, que incluya resueltamente la intervención de una persona residente en un Estado contratante, para complacerse del método preferencial advertido en el tratado al amparo de personas domiciliadas en dicho Estado. En este escenario no se quebranta la letra de ninguna disposición normativa, aunque sí el espíritu del tratado.

El “treaty shopping” se conforma esencialmente cuando entre una Compañía A y una Compañía B, se presenta una Compañía C que procede como conductora entre A y B, de tal forma que la compañía A perciba los beneficios con el Convenio para evitar la Doble Imposición evidente entre los Estados de las compañías B y C.

Es incuestionable que ésta representación producto de las ventajas constantes por la tasa impositiva del Estado cuyo tratado es adquirido, es decir, en donde se instituyó la compañía conductora, no posea una alta tasa. Esta intercalación puede producirse a extremos supremamente complicados que involucren la constitución de ciertas compañías en varios estados con tasas diferenciadas o países de baja o nula imposición (Paraísos Fiscales).

Principales formas de Treaty Shopping:

- **Sociedades Conductoras Directas (Direct Conduit Companies).**- El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE refiere esta organización de la siguiente forma: Una compañía domiciliada en el Estado A recibe dividendos, intereses o rentas del Estado B. Bajo el convenio entre los Estados A y B, la compañía establece que está absoluta o en parte exenta de las retenciones de impuesto del Estado B. El empresario de la compañía es un residente de un tercer Estado que no es merecedor de los beneficios del convenio suscrito

entre los Estados A y B. La compañía radicada en el Estado A ha sido erigida con el propósito de obtener ventaja de los beneficios de este convenio y para este objetivo los derechos producidos en los dividendos, intereses o rentas fueron encaminados a través de ésta.

Así por razón de la introducción de una compañía en A, el domiciliado del Estado C aminorará su obligación tributaria global o total.

- **Estructura empresarial tipo “Stepping-stone” o Sociedades “Trampolín”.-** La organización primordial es equivalente a la representada anteriormente. No obstante, la compañía residente del Estado A está sometida a impuestos en ese país. Entonces esta compañía paga costosos intereses, comisiones, honorarios y gastos similares a una “sociedad conductora” situada en el Estado D. Estos egresos son deducibles en el Estado A y exentos en el Estado D donde la compañía se complace de un régimen impositivo especial.

Lo primordial en los dos casos aludidos, es la disminución de la obligación en el país fuente interfiriendo entre el pagador de la renta y el que la recibe una compañía que satisface los beneficios de un tratado con el Estado fuente. Es innegable que esta reducción en el Estado fuente sólo es reveladora si la sociedad interpuesta no está sujeta a valiosos impuestos en el Estado cuyo convenio es “comprado”.

Caso aparte merece las organizaciones Holding, que en ciertas ocasiones los tratados internacionales confieren beneficios a aquellos accionistas que ostentan suscripción minoritaria, cuando bajo la ley nacional los dividendos existen sometidos a baja imposición, si ellos son adoptados por otra compañía del mismo Estado. Entonces un inversor extranjero puede insertar una sociedad en aquel Estado que posea participación minoritaria en otra empresa donde la inversión final es ejecutada. Bajo esta organización se consiguen obtener ventajas por la participación minoritaria que de otra forma no se obtendrían. Por lo tanto no es más que el atrevimiento de una sociedad extranjera de hacer uso de un privilegio entre sociedades concedido por las leyes locales.

Esta estructura en general no ha sido cuestionada por las autoridades fiscales. En Estados Unidos por ejemplo, no es considerado como un caso de treaty shopping.

Según varios doctrinarios, que analizan la figura del “treaty shopping”, señalan como características particulares, las siguientes:

- Introducción de movimientos intermediarios sin ninguna intención productiva.
- Maniobrar matemáticamente diferencias sin ninguna derivación financiera existente.
- Una sucesión de actividades comerciales pre-orientadas y confusas.
- Actividades comerciales entre compañías relacionadas que sólo consiguen ser expuestas por motivaciones de beneficio fiscal.

El “treaty shopping” o abuso de un Convenio para evitar la Doble Imposición, es enmarcada dentro de las prácticas elusivas, entendidas estas como la facultad que tienen los particulares de elegir la forma jurídica más conveniente para sus intereses, respetando lo establecido por la Administración Tributaria, pero con la diferencia de que se vulnera de alguna forma la finalidad de la norma creada para dicho caso.

Analizando la figura del “treaty shopping”, desde el punto de vista de una práctica elusiva de tributos, involucra el uso de estructuras consentidas legalmente, como por ejemplo la constitución de compañías en Estados miembros de algún Convenio para evitar la Doble Imposición, con el pleno propósito de conseguir un beneficio no apreciado por la norma.

Si bien el “treaty shopping” se conforma a través de la interposición de sociedades o compañías en operaciones mercantiles internacionales; no obstante, este supuesto no debe ser generalizado, ya que no siempre la interposición de sociedades se enmarca dentro de la figura del “treaty shopping”, por lo que cabe diferenciar dos supuestos:

- En un primer contexto, encontramos los casos en los que la decisión de establecer o interponer una compañía en un Estado suscriptor de un Convenio para evitar la Doble Imposición, con el propósito de instalar evidentemente en él, uno de los componentes de producción. Es decir, en este supuesto se presta atención a que tal medida está fundada por varias mociones lógicas y jurídicas de una economía de mercado, como por ejemplo abaratar costos de transporte, o contar con mano de obra más económica, claro que con el no propósito primordial de eludir el pago de las obligaciones tributarias. Es indudable que para la constitución de una nueva

sociedad o compañía posiblemente además se tenga estimado el componente impositivo, éste no es la última conclusión que se pretende con la instauración de la misma.

Por lo que, se concluye, que la compañía instituida en un Estado suscriptor de un Convenio para evitar la Doble Imposición participa fácticamente en él, consiguiendo con ello un componente innegable como cualquier otra compañía constituida en dicha nación, por lo que se ve beneficiada, equivalentemente como las demás empresas, con un Convenio para evitar la Doble Imposición. Por lo que no se quebrantaría el objetivo de un Convenio para evitar la Doble Imposición, es más, no se lo podría catalogar como “treaty shopping” o una práctica elusiva fiscal.

- En un segundo argumento se encuadra todos aquellos casos en los que se inquiera establecer una articulación aparente con un Estado miembro de un Convenio para evitar la Doble Imposición, mediante la interposición de una compañía “seria”; mas no “existente”, con el objetivo de aminorar o eliminar la obligación tributaria. La instauración de esta compañía “conductora” tiene como intención complacerse de varias prerrogativas fiscales como consecuencia de la atención del Convenio para evitar la Doble Imposición.

Concluyendo que esta sociedad sin fundamento o inexistente, es una práctica de elusión tributaria, configurándose en la realidad la figura del “treaty shopping” por medio de un Convenio para evitar la Doble Imposición.

Así por ejemplo, existiría elusión en el supuesto caso que una compañía Americana con negociaciones comerciales con el Ecuador establezca una compañía en Colombia, para interponerla entre ella y la empresa ecuatoriana y así conseguir complacerse de los beneficios permitidos por el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Ecuador y Colombia. Otra forma muy diferente es que la misma compañía Americana establezca una sociedad en Colombia para disminuir precios de transporte en sus operaciones con la empresa ecuatoriana. En el primer supuesto estamos en frente de un “treaty shopping” o compra de un Convenio para evitar la Doble Imposición, mientras que en el segundo caso no.

- **Subcapitalización.-**

Entre las formas utilizadas para eludir el pago de los tributos, encontramos la subcapitalización de una sociedad, entendida esta como la situación en la que el capital de una compañía es menor de lo que debiera.

La subcapitalización es un instrumento que es en muchas ocasiones es manejado bajo la designación de la planificación fiscal, la cual se fundamenta en el financiamiento de una sucursal o filial por parte de su casa matriz o partes relacionadas, bajo la imagen de préstamos que conciben intereses en lugar de un aportación al capital.

Estudiando un poco más el concepto de la subcapitalización, observamos que esta se produce en unas circunstancias en donde son viables que concurren los recursos económicos necesarios para que la sociedad contrarreste sus compromisos, no obstante tales recursos no han sido suministrados en forma de contribución (fondos propios) sino en forma de préstamo. El supuesto de la subcapitalización consiste en suministrar recursos económicos a una compañía a través de un préstamo, cuando existe vinculación entre el prestamista y la compañía, la compensación entre los ingresos y capitales prestados; y, demás circunstancias de la operación pueden considerarse que el préstamo encubre una verdadera aportación de capital.

Los aparentes préstamos adoptados por la sucursal o filial, son reconocidos como pasivos, que cumplen con formalidades legales, como son el Registro de Créditos Externos en el Banco Central del Ecuador. El objetivo final de esta representación reside en adquirir una deducción tributaria por el desembolso de los aparentes "intereses"; comprimiendo de esta manera la base imponible del Impuesto a la Renta y por lo tanto el impuesto causado por una obligación tributaria.

La Administración Tributaria ha demostrado este procedimiento, al equiparar los consecuentes puntos en las actividades comerciales de créditos:

1. Se realizan entre parte relacionadas (sucursal o filial respecto de su matriz);
2. Los contratos de crédito no tienen las debidas garantías que resguarden la inobservancia del contrato;
3. No se halla un cronograma normal de pagos como los existentes en los créditos normales.
4. Cuando se efectúan los pagos, habitualmente solo se cancela intereses, el capital se conserva como balances por pagar; y,
5. Los pagos se ejecutan por cuantías casi equivalentes al monto necesario para componer una pérdida en el ejercicio económico.

Repercutiendo moderadamente que la subcapitalización compone una conducta elusiva; el problema radica en esclarecer cómo se puede exponer la misma. Entendiendo que la subcapitalización es una divergencia entre la realidad económica y la forma jurídica; prevaleciendo el manejo abusivo de un contrato de préstamo para ocultar una contribución de capital.

Desde un segundo punto de vista, lo importante en la subcapitalización es la autorización del préstamo, habitualmente por la matriz a las filiales o sucursales, se ha hecho en circunstancias diferentes a las del mercado o a las que acudirían en condiciones de autonomía. Con indiscutible reiteración las operaciones relacionadas socios-sociedad son estudiadas como una distribución secreta de beneficios.

Si bien con la incorporación de las partes relacionadas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en un artículo innumerado a continuación del Artículo 4 ibídem, incorporado por la Ley de Equidad Tributaria, nos da una clara definición de lo que son las partes relacionadas, manifestando:

Art. (...).- Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1. La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.*
- 2. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.*
- 3. Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.*
- 4. Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.*
- 5. Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.*
- 6. Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.*
- 7. Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.*

8. *Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.*

9. *Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.*

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.⁵⁹

Si bien se puede concluir que de alguna manera el legislador ha tratado de frenar las prácticas elusivas que se producen entre partes relacionadas, no es del todo verdad, ya que en muchos casos las compañías multinacionales o incluso las propias empresas domiciliadas en nuestro país, realizan operaciones entre sí. Es decir, las compañías multinacionales se valen de ingenieros fiscales para que sus filiales, sucursales que en muchos casos se encuentran en zonas de menor imposición o paraísos fiscales, tributen menos en el país donde se origina el bien o servicio, valiéndose en varios casos en forma abusiva de los precios de transferencia o los Convenios de Doble Imposición, obteniendo mejores beneficios en su provecho por la utilización de los paraísos fiscales.

En muchos de los casos en que se utiliza Partes Relacionadas, se puede evidenciar que mediante la utilización de los precios de transferencia, se realizan operaciones ficticias en las que algunos contribuyentes cancelan bienes o servicios sin haber sido realmente prestados.

⁵⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo innumerado a continuación del Artículo 4.

O en el peor de los casos se utilice una triangulación comercial, donde un contribuyente vende su producto a un precio inferior al del mercado, a una parte relacionada ubicada en un paraíso fiscal, la cual vende a un tercero a un precio superior al de donde se originó el bien o servicio, así es que obtiene una mejor utilidad ya que no tributa en el país de origen, y perjudicando en muchos casos a las empresas que ejercen el comercio en forma libre.

4.2. REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.-

Estudiando no solamente la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sino conjuntamente con su Reglamento de aplicación, podemos encontrar una forma que puede ser utilizada por los contribuyentes como un medio de elusión tributaria, que como bien se manifestó, ha tratado de ser reglado por la publicación de la Ley de Equidad Tributaria, que es una norma que busca poner freno a los abusos de derecho y de forma que se pudiera observar en el marco de las normas tributarias.

4.2.1. Remesas del exterior.-

En lo referente a las remesas del exterior hay que tener en claro que no son las remesas que nuestros migrantes envían hacia el Ecuador, al contrario se tratan de las remesas que salen de nuestro país hacia el exterior.

Teniendo esto muy claro, las remesas que salen hacia el exterior, en un posible caso de elusión tributaria, hallamos a las operaciones que se realizan entre partes vinculadas o relacionadas, donde son las sucursales que se encuentran en nuestro territorio las que en muchos de los casos son utilizadas en préstamos de la matriz de una empresa multinacional a sus filiales, en vez de realizar una operación de aportación al capital, esta figura ya explicada como es la subcapitalización, es la que aprovechan las compañías multinacionales. En donde la sucursal paga el préstamo junto con los intereses a la matriz, deduciéndose la sucursal dicho préstamo con los intereses, mientras que la matriz no tributa por esta operación al hallarse posiblemente en un paraíso fiscal.

Por ejemplo un accionista o socio puede conceder capital de trabajo a una compañía, en dos formas:

- a) Por medio de capital de riesgo, obteniendo acciones o en el acrecentamiento de capital de una sociedad, cuyo beneficio son los dividendos; o,
- b) A través de créditos o financiamientos estipulando una tasa de interés. El concebirlo por medio de préstamos, representación no natural en la que un socio invierte en la empresa, toda vez que el socio asume los riesgos de pérdida o beneficio de la sociedad.

Puede formar determinados beneficios añadidos que no alcanzaría de percibir dividendos; así por ejemplo:

- Transformar la responsabilidad patrimonial frente a terceros.
- Libre de Impuesto a la Salida de Divisas en financiamiento de sectores previstos en el Código de la Producción, aun cuando quien da la garantía del préstamo sea un residente en el Ecuador.
- El pago de intereses concibe un gasto deducible para pagar menos Impuesto a la Renta, lo que no sucede con el pago de dividendos que no componen un gasto a deducible.
- Un aporte de capital de un socio (cuenta patrimonial) que se disfraza bajo la figura de un préstamo (cuenta al pasivo) permitiría pagar menos impuesto sobre el Anticipo Mínimo de Impuesto a la Renta y el Impuesto de Patente Municipal, que se calculan en función del patrimonio de las sociedades.

Para evitar el abuso en la utilización de operaciones de crédito de quienes son socios de una compañía, nuestra legislación concentra una disposición para pugnar la figura de la subcapitalización que establece que parte un socio puede condescender como préstamo a una sociedad vinculada, y otra por cual debe generar un aporte en capital. De tal forma que todo aquello que exceda el máximo del valor que puede recibir una sociedad ecuatoriana como préstamo, se considera un gasto no deducible de intereses.

Así el tercer inciso del numeral 2 del artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, dice:

“(…) Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales.”⁶⁰

Es por este motivo que se creó el Impuesto a la Salida de Divisas (I.S.D.), cuyo hecho generador lo constituye la transferencia de divisas hacia el exterior, sea en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, retiros o pagos de cualquier naturaleza, inclusive compensaciones internacionales, sea que dicha operación se realice o no con la intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.

El Impuesto a la Salida de Divisas grava el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen hacia el exterior, con o sin intermediación de las instituciones del sistema financiero.

Las remesas al exterior, es decir las que salen hacia el exterior desde nuestro país, deben pagar el impuesto correspondiente a través de la retención en la fuente. Pero si bien es cierto, las operaciones comerciales que muchos individuos poseen se realizan a través de entidades financieras intermediarias, o por intermedio de las sociedades offshore, las cuales eluden los impuestos por el sigilo bancario que prestan a sus clientes.

4.3. SUGERENCIAS PARA POSIBLES SOLUCIONES.-

Con la publicación de la Ley de Equidad Tributaria, en nuestro país se puso un freno en parte a las prácticas elusivas, pero a pesar de ello se puede dar las siguientes sugerencias como solución a esta problemática:

⁶⁰ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo 10 numeral 2 inciso tercero.

- La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, debe ampliar su campo de acción, es decir, establecer de mejor manera cuales son los hechos imponibles, con lo que se puede evitar que los actos de ciertas personas que no son materia de gravamen entren a formar parte de las ya establecidas por la norma.
- Los negocios anómalos utilizados por los contribuyentes para conseguir la no tributación o el ahorro fiscal deben ser regulados de manera tal que se procure una recaudación.
- Las normas tributarias deben ser actualizadas de manera constante ya que debido al avance de la sociedad en distintos campos, estas en muchas ocasiones no cubren varios campos en materia impositiva, teniendo como consecuencia que varios de los negocios sean legales, pero no tributen por ser su actividad una que no se encuentra normada.
- La simulación de negocios si bien es absoluta es causa de evasión de impuestos, por lo tanto castigada por la Ley Tributaria, pero si es relativa esta debe ser analizada por la Administración Tributaria para verificar los actos que son materia imponible y observar cuales son las prácticas del negocio que eludieron impuestos para rectificarlos, por tratarse en muchas condiciones de empresas fantasma con domicilio en paraísos fiscales.
- Los precios de transferencia deben ser mejor reglados, de tal forma que si al existir un Convenio de Doble Imposición estos no perjudiquen a un Estado y benefician al otro; o , por el contrario sea el contribuyente el que sufra las consecuencias o beneficios de algunos vacíos de dichos convenios.
- Los legisladores deben elaborar leyes que no se presten en el ejercicio de la elusión tributaria, para lo cual debe asesorarse de expertos en materia tributaria, con el fin de que sean ellos los que observen cuales pueden ser vacíos legales y que normas se pueden prestar para conflictos con otras.
- La interpretación de las normas debe guardar el sentido jurídico con las cuales fueron creadas, la analogía no puede ni debe ser usada como método de interpretación de las normas, pero se podría utilizar la interpretación extensiva para los casos en que exista elusión.
- Si bien no se puede prohibir el ejercicio de las partes relacionadas, es necesario, que se establezca límites a sus actividades, de los precios de transferencias entre estas puesto que en muchos casos son utilizadas en triangulaciones comerciales.

- Las exenciones y las deducciones que son mal utilizadas por los individuos para eludir los tributos utilizando para ello de negocios simulados, o abusando de formas jurídicas deben ser eliminadas para estos casos.
- Las transacciones que efectúen los contribuyentes con paraísos fiscales no deben gozar de ningún beneficio o exención, es más si no se posee información de la transacciones efectuadas con estos es necesario que este contribuyente pague el máximo importe del impuesto justamente debido.

Diseño de los instrumentos de la investigación.-

A través de las distintas formas de obtención de información, y mediante la asistencia de especialistas en materias de investigación, se compendió juicios y se comprobó la coherencia de las preguntas del cuestionario propuesto, asimismo para conseguir un grado ineludible de confiabilidad, por ser un problema contemporáneo y de importancia inherente a los ciudadanos o contribuyentes, profesionales del derecho, y en general a la sociedad ecuatoriana. Se efectuó con tiempo prudencial el cuestionario con preguntas dirigidas a grupos de individuos muy bien delimitados, con el fin, de obtener ideas y criterios desde otros enfoques, y poder así, satisfacer en lo posible con una propuesta lógica y accesible al caso.

Aplicación de los instrumentos. Recolección de la información.-

Como se desprenderá del estudio correspondiente, el cuestionario se aplicó a cuatro grupos de individuos de la ciudad de Quito, estructurándose de la siguiente manera:

Composición	Cantidad	Porcentaje
Funcionarios del Servicio de Rentas Internas	30	30%
Profesionales del derecho en libre ejercicio	30	30%
Jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal	15	15%
Contribuyentes	25	25%
Total	100	100%

Procesamiento de la investigación.

Con el objeto de realizar la tabulación respectiva de datos investigativos, se ha procedido a utilizar hojas de cálculo del programa de ordenador Microsoft Excel, herramienta informática con la cual elaboraré los cuadros estadísticos, y representaciones gráficas de los datos obtenidos.

Elaboración de gráficos y cuadros estadísticos.

CUESTIONARIO 1: DIRIGIDO A FUNCIONARIOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (S.R.I.)

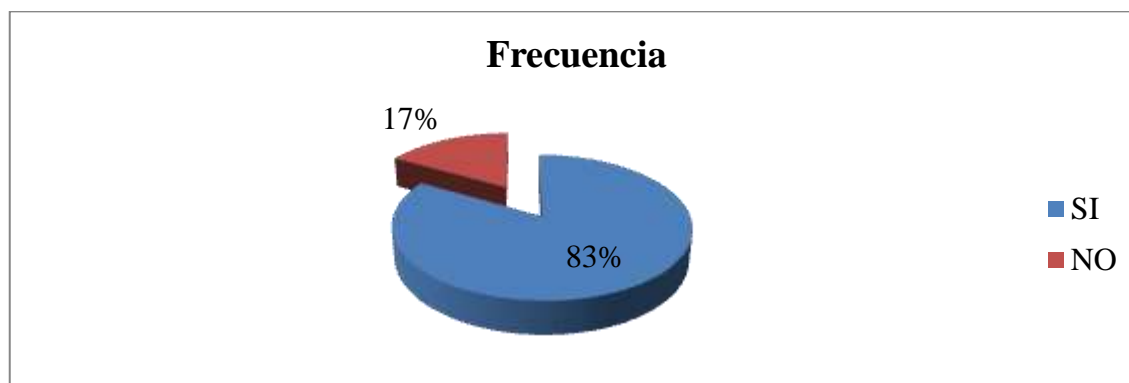
Pregunta No. 1:

¿Sabe qué es y para qué sirve la elusión tributaria?

Tabla No. 1

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	25	83%
No	5	17%
Total	30	100%

Gráfico No. 1



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 83% respondió afirmativamente, que conocen lo que es y para qué sirve la elusión tributaria; mientras que el 17% restantes de encuestados contestaron negativamente, no conocen lo que es la elusión tributaria. Por lo que se puede determinar que la mayoría de funcionarios del S.R.I. están al tanto de que es la elusión tributaria; y, que unos pocos no conocen dicho concepto.

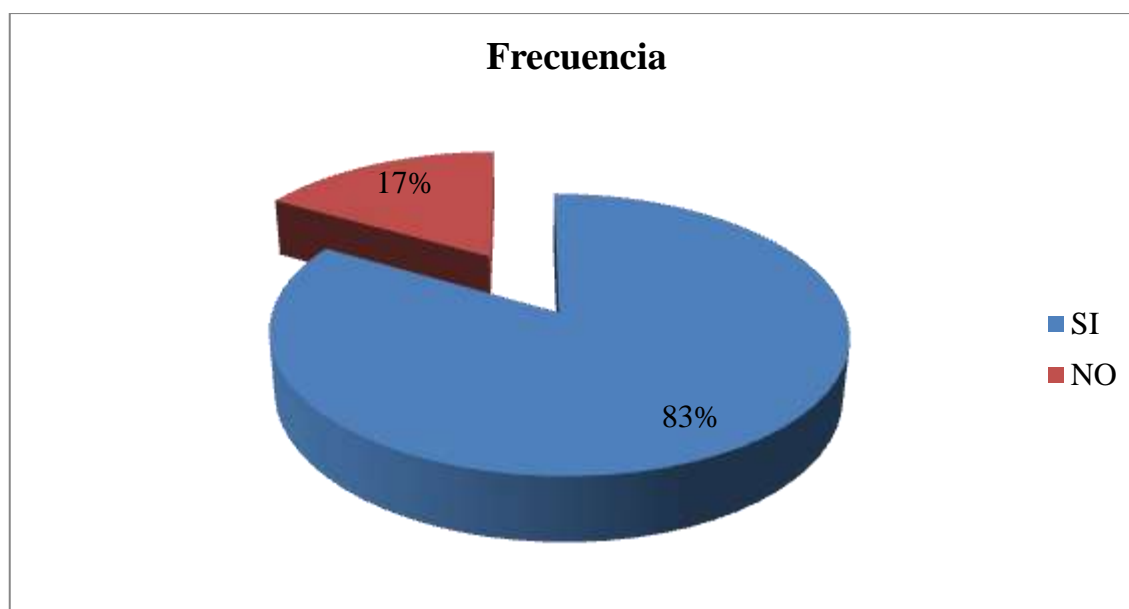
Pregunta No. 2:

¿Conoce si la elusión tributaria es legal?

Tabla No. 2

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	25	83%
No	5	17%
Total	30	100%

Gráfico No. 2



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 83% respondieron que la elusión tributaria es legal; mientras que, el restante 17% de encuestados respondieron que no es legal. Lo que nos indica que si bien la mayoría de los Funcionarios del S.R.I. conocen que la elusión tributaria es legal, existe un pequeño porcentaje que no identifica su legalidad.

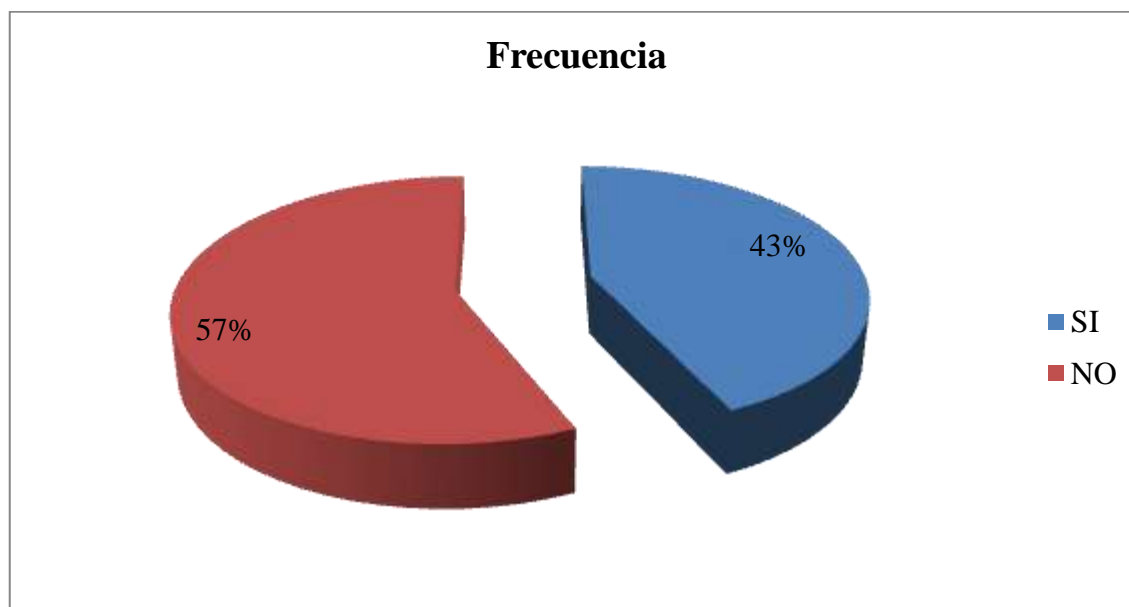
Pregunta No. 3:

¿La elusión tributaria viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario?

Tabla No. 3

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	13	43%
No	17	57%
Total	30	100%

Gráfico No. 3



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 57% respondieron que la elusión tributaria no viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario; en tanto que, el 43% respondió que si se vulnera los Principios Tributarios. Este porcentaje casi equivalente nos indica que la mayor parte de funcionarios lo consideran como una transgresión a los Principios Tributarios, mientras que la otra parte no lo toma como un quebrantamiento a dichos principios.

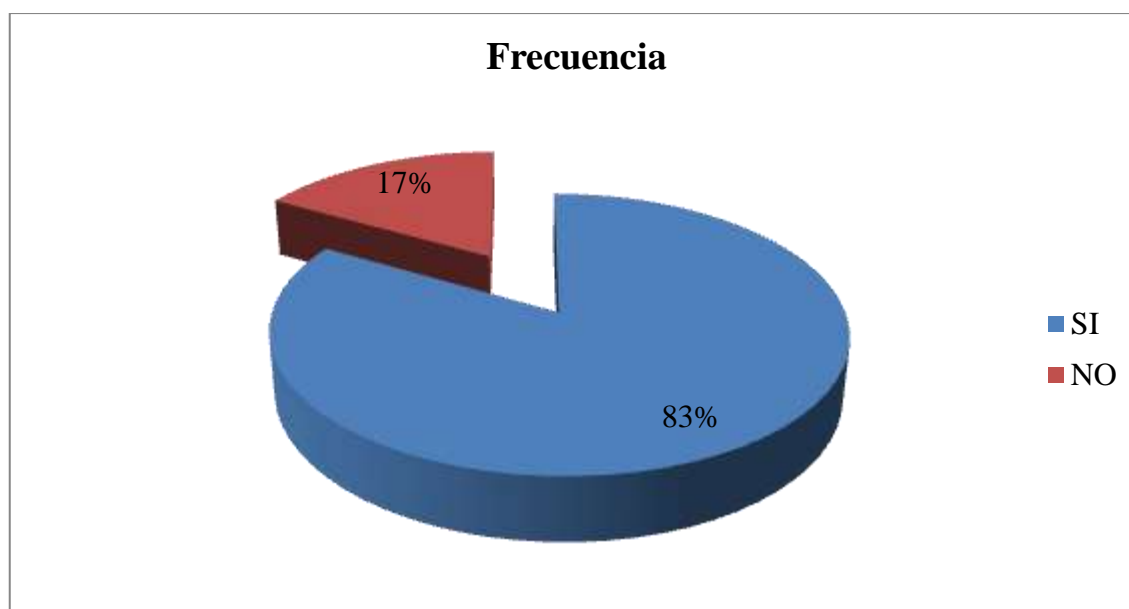
Pregunta No. 4:

¿Conoce cuáles son las diferencias entre elusión y evasión tributaria?

Tabla No. 4

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	25	83%
No	5	17%
Total	30	100%

Gráfico No. 4



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 83% respondieron que si conocen cuales son las diferencias entre elusión y evasión tributaria; mientras que, el 17% restante respondió negativamente; estadística que muestra un resultado positivo para el objeto de este estudio, al mostrar que la mayoría de los funcionarios del S.R.I. saben diferenciar los conceptos de elusión y evasión fiscal.

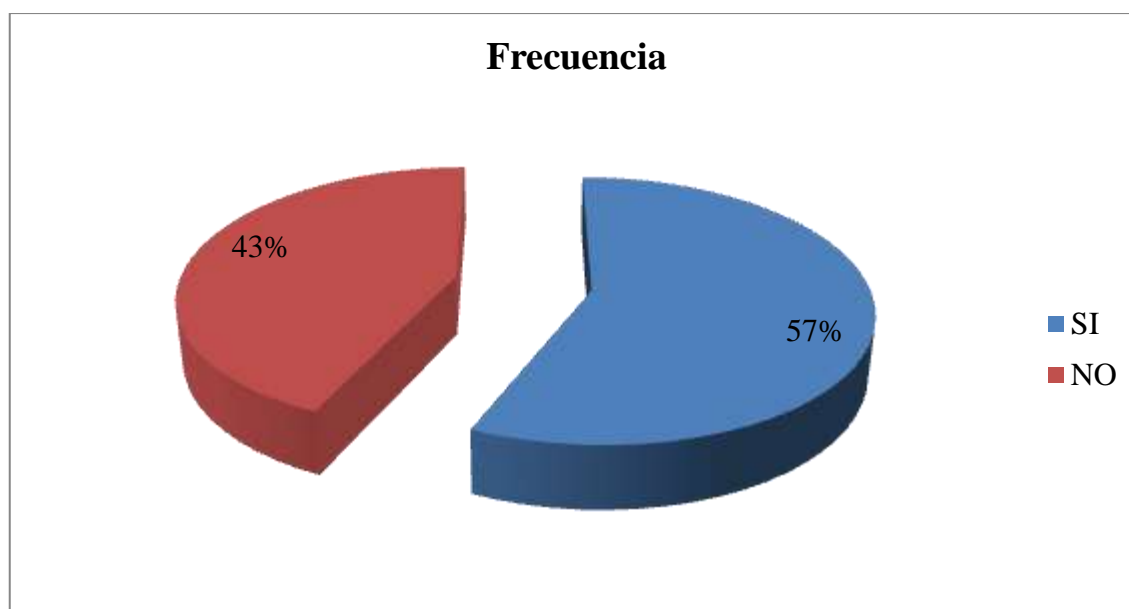
Pregunta No. 5:

¿La elusión tributaria es una forma de defraudación tributaria?

Tabla No. 5

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	17	57%
No	13	43%
Total	30	100%

Gráfico No. 5



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 57% respondieron positivamente, es decir que la elusión tributaria es una forma de defraudación tributaria; no obstante, el 43% respondió que no es una forma de defraudación tributaria; situación que refleja que los funcionarios del S.R.I. no tienen claramente bien definido el concepto de elusión fiscal.

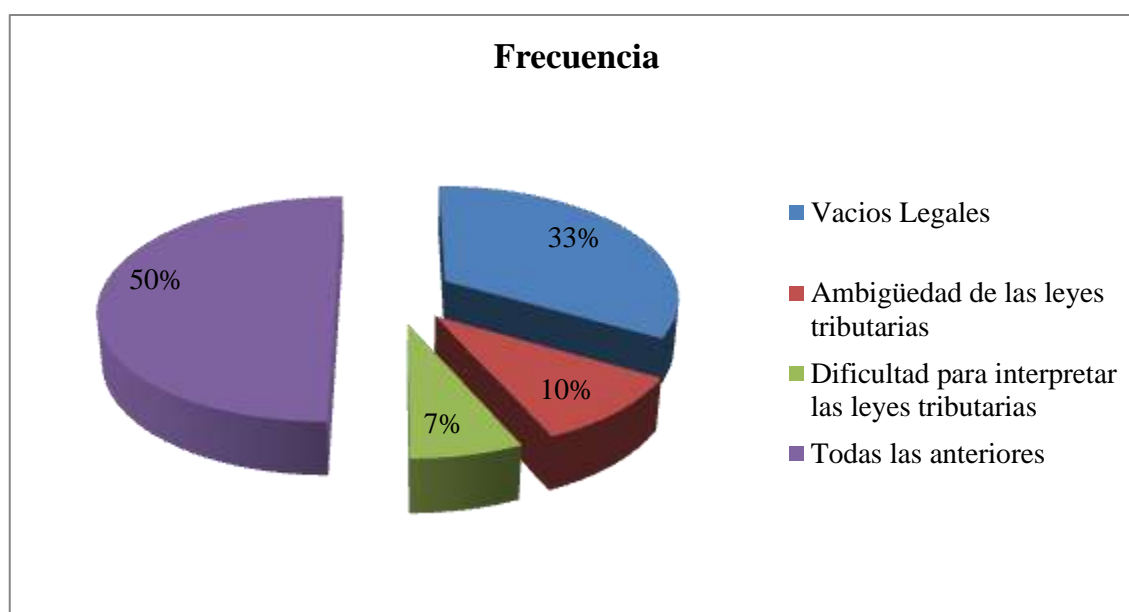
Pregunta No. 6:

¿Cuál es el origen de la elusión tributaria?

Tabla No. 6

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Vacíos legales	10	33%
Ambigüedad de las leyes tributarias	3	10%
Dificultad para interpretar las leyes tributarias	2	7%
Todas las anteriores	15	50%
Total	30	100%

Gráfico No. 6



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 50 % respondieron que el origen de la elusión tributaria son los vacíos legales, la ambigüedad de las leyes tributarias y la dificultad para interpretar las leyes tributarias; en tanto que el 33%, manifiesta que son los vacíos legales el origen de la elusión tributaria; un mínimo porcentaje del 10%, considera que la causa de la elusión fiscal son las ambigüedades de las leyes tributarias; y, un 7% considera que es la dificultad de interpretación de las leyes tributarias lo que permite el origen de la elusión tributaria. Lo cual nos haría concluir que, la mitad de funcionarios del S.R.I. consideran que todas las opciones originan la elusión tributaria.

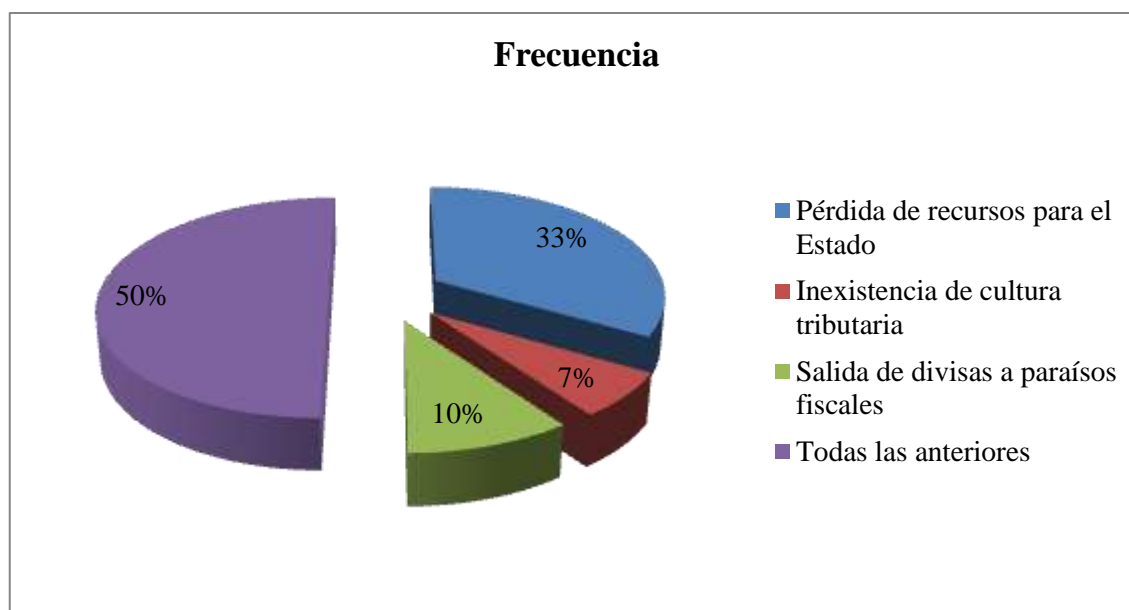
Pregunta No. 7:

¿Cuáles son las consecuencias de la elusión tributaria?

Tabla No. 7

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Pérdida de recursos para el Estado	10	33%
Inexistencia de cultura tributaria	2	7%
Salida de divisas a paraísos fiscales	3	10%
Todas las anteriores	15	50%
Total	30	100%

Gráfico No. 7



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 50% respondieron que, las consecuencias de la elusión tributaria son la pérdida de recursos para el Estado, la inexistencia de cultura tributaria y la salida de divisas a paraísos fiscales; mientras que un 33% indica que es solo la pérdida de recursos para el Estado; un 10% indica que es la salida de divisas; y, un 7% que la consecuencia de la elusión tributaria es la inexistencia de una cultura tributaria. Por lo que se evidencia que gran parte de los funcionarios del S.R.I. conocen acerca de las consecuencias de la elusión tributaria.

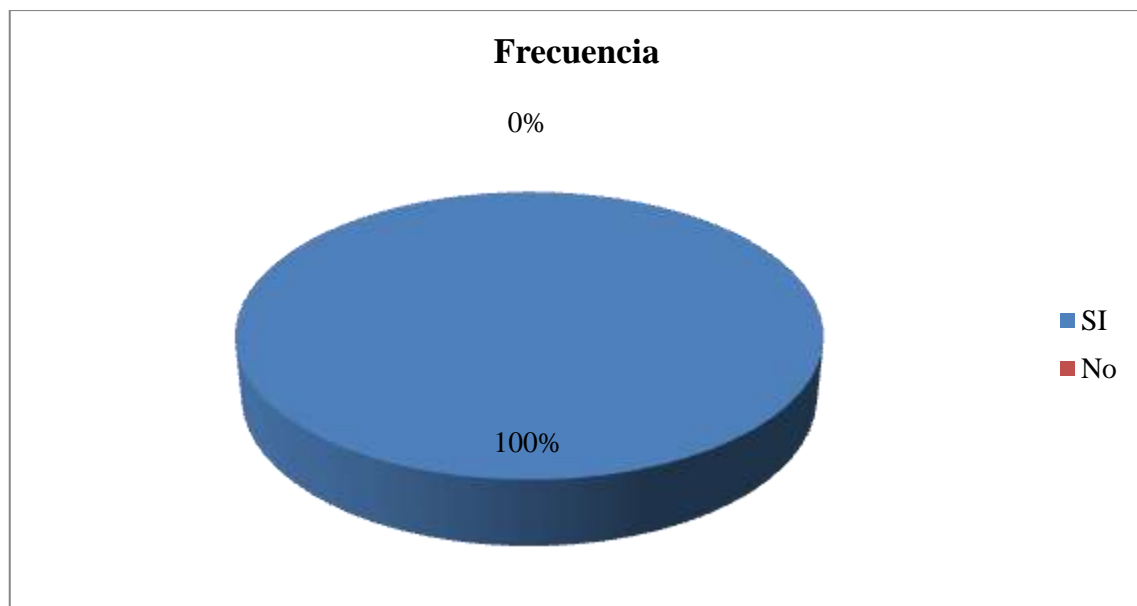
Pregunta No. 8:

¿Está al tanto qué son y para qué sirven los Paraísos Fiscales?

Tabla No. 8

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	30	100%
No	0	0%
Total	30	100%

Gráfico No. 8



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondieron afirmativamente conocer que es y para qué sirven los paraísos fiscales. Concluyendo que los funcionarios del S.R.I. están debidamente capacitados acerca de las operaciones que se realizan con países de baja tributación o nula, mejor conocidos como paraísos fiscales.

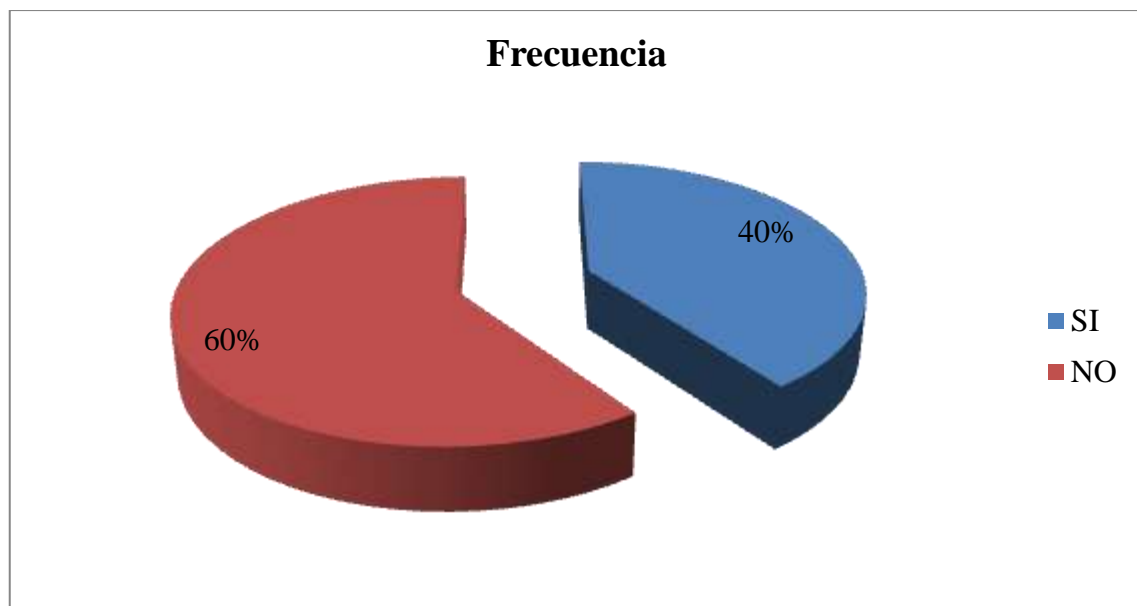
Pregunta No. 9:

¿Las leyes tributarias poseen vacíos, resquicios o lagunas legales?

Tabla No. 9

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	12	40%
No	18	60%
Total	30	100%

Gráfico No. 9



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 60% respondieron que las leyes tributarias no poseen vacíos, resquicios o lagunas legales; mientras que el 40% restante contestaron positivamente, es decir que las leyes tributarias poseen vacíos legales. En síntesis podemos expresar que la mayor parte de los funcionarios del S.R.I. consideran que las leyes tributarias no poseen vacíos legales, no obstante un porcentaje considerable considera que si existen vacíos legales.

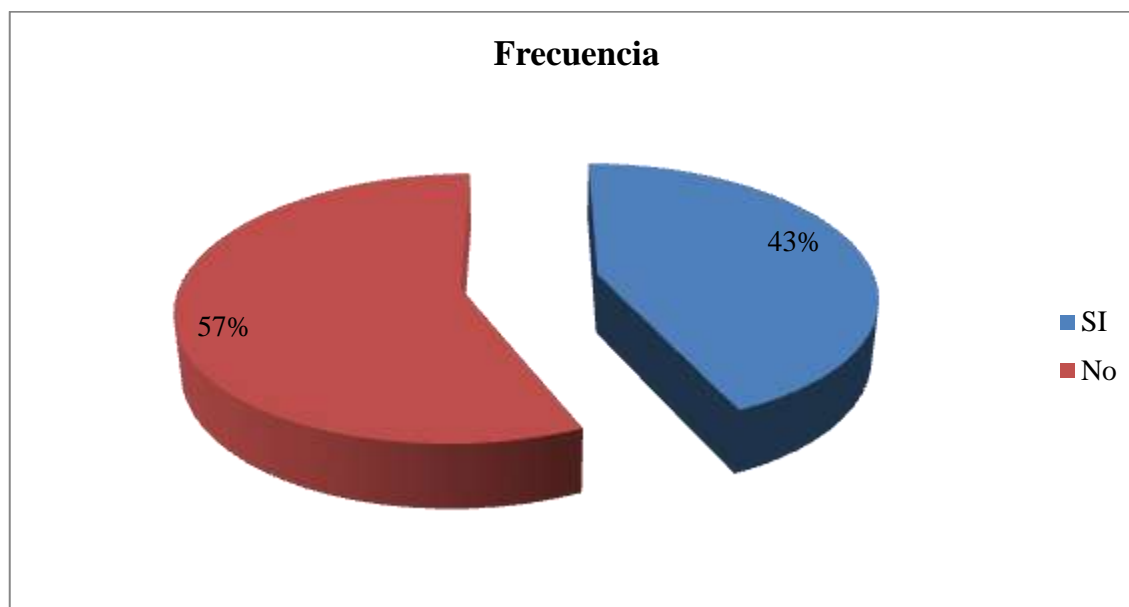
Pregunta No. 10:

¿Cree que los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias?

Tabla No. 10

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	13	43%
No	17	57%
Total	30	100%

Gráfico No. 10



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 57% respondieron negativamente, es decir, que los legisladores no conocen ni están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias; no obstante, el 43% respondió fehacientemente, los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias. Evidenciando que los funcionarios del S.R.I. consideran que los legisladores no tienen los conocimientos sobre esta conducta, como es la elusión tributaria.

CUESTIONARIO 2: DIRIGIDO A PROFESIONALES DEL DERECHO EN LIBRE EJERCICIO

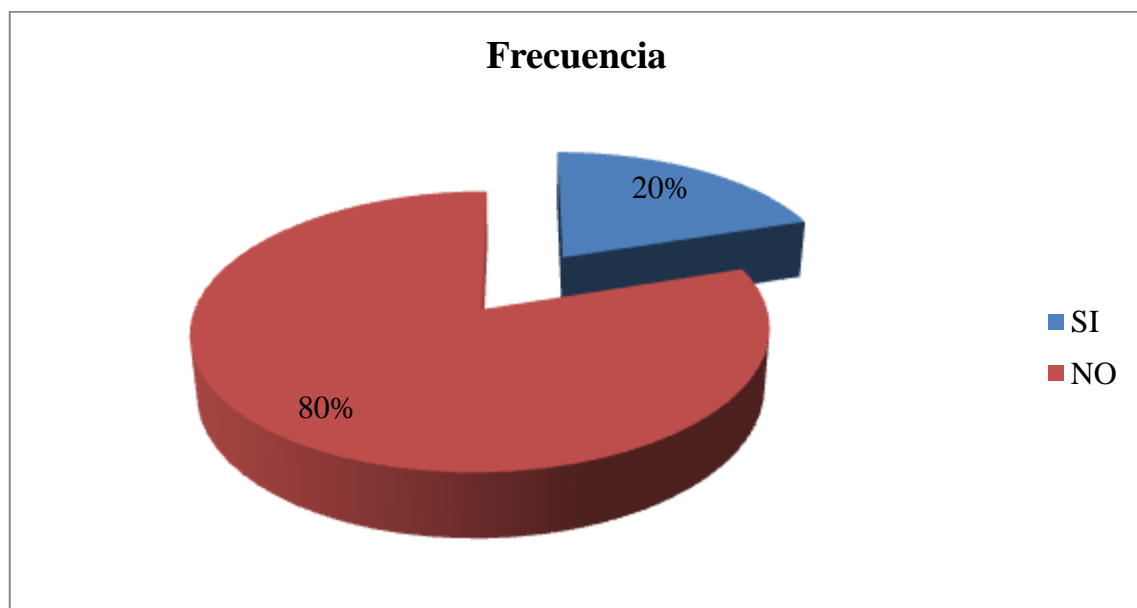
Pregunta No. 1:

¿Sabe qué es y para qué sirve la elusión tributaria?

Tabla No. 11

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	6	20%
No	24	80%
Total	30	100%

Gráfico No. 11



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondió de manera negativa, es decir, desconocen lo que es y para qué sirve la elusión tributaria; mientras que, el 20% restantes de encuestados contestaron afirmativamente, conocen lo que es la elusión tributaria. Por lo que se puede determinar que la mayoría de profesionales del Derecho en libre ejercicio ignoran que es la elusión tributaria; y, que unos pocos conocen dicho concepto, así como su utilización.

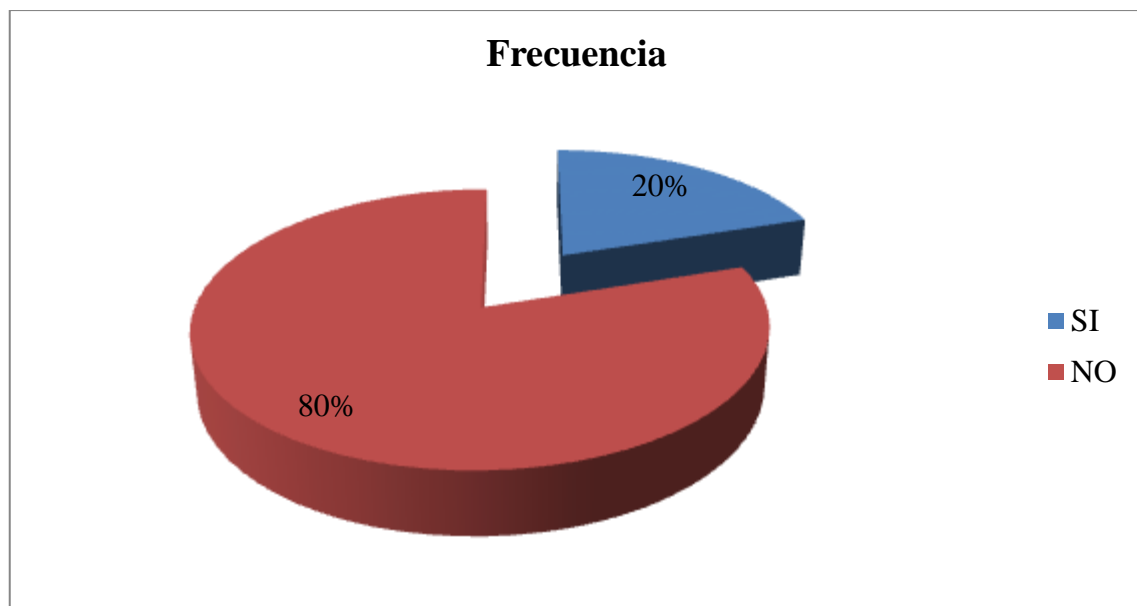
Pregunta No. 2:

¿Conoce si la elusión tributaria es legal?

Tabla No. 12

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	6	20%
No	24	80%
Total	30	100%

Gráfico No. 12



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondieron que no conocen si la elusión tributaria es legal; mientras que, el restante 20% de encuestados respondieron positivamente que es legal. Lo que nos demuestra que la mayoría de los profesionales del Derecho en libre ejercicio, no están al tanto de esta conducta como es la elusión tributaria; pero existe un pequeño porcentaje, que identifica su legalidad, además de su finalidad como es el ahorro fiscal.

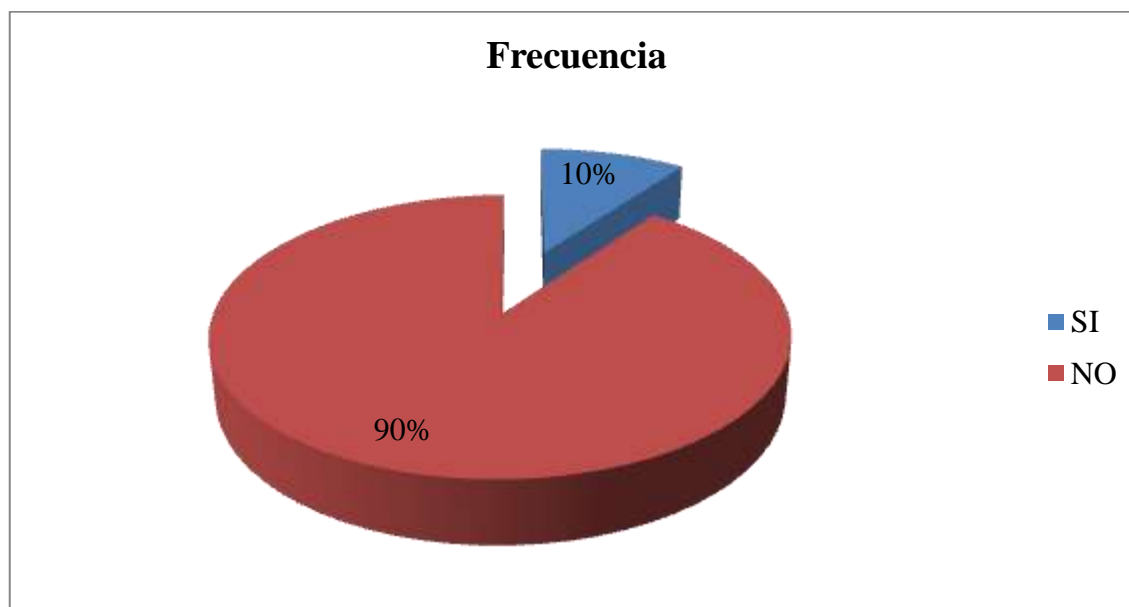
Pregunta No. 3:

¿La elusión tributaria viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario?

Tabla No. 13

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	3	10%
No	27	90%
Total	30	100%

Gráfico No. 13



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 90% respondieron que la elusión tributaria no viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario; en tanto que, el 10% respondió que si se trasgrede los Principios Tributarios. Este porcentaje mayoritario nos demuestra que los profesionales del Derecho no conocen del término elusión tributaria, ignoran si viola o no los Principios Tributarios; en tanto que, un porcentaje minúsculo afirman que esta conducta como es la elusión tributaria, quebranta los Principios Tributarios.

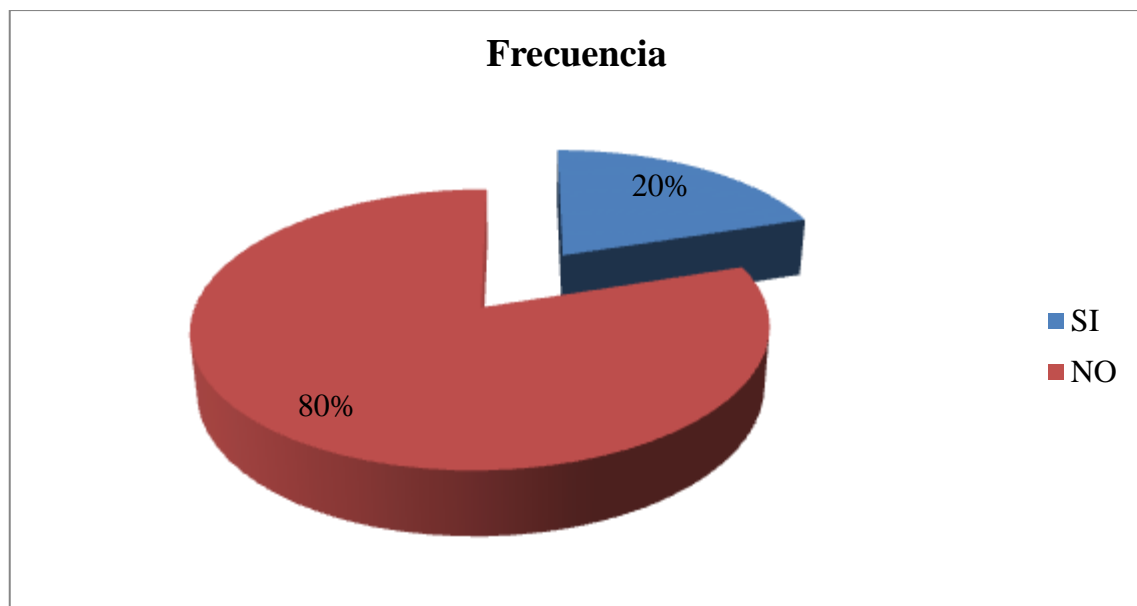
Pregunta No. 4:

¿Conoce cuáles son las diferencias entre elusión y evasión tributaria?

Tabla No. 14

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	6	20%
No	24	80%
Total	30	100%

Gráfico No. 14



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondieron no conocer cuáles son las diferencias entre elusión y evasión tributaria; mientras que, el 20% restante respondió afirmativamente; estadística que muestra un resultado negativo, al revelar que la mayoría de los profesionales del Derecho en libre ejercicio no saben diferenciar los conceptos de elusión y evasión fiscal por su desconocimiento.

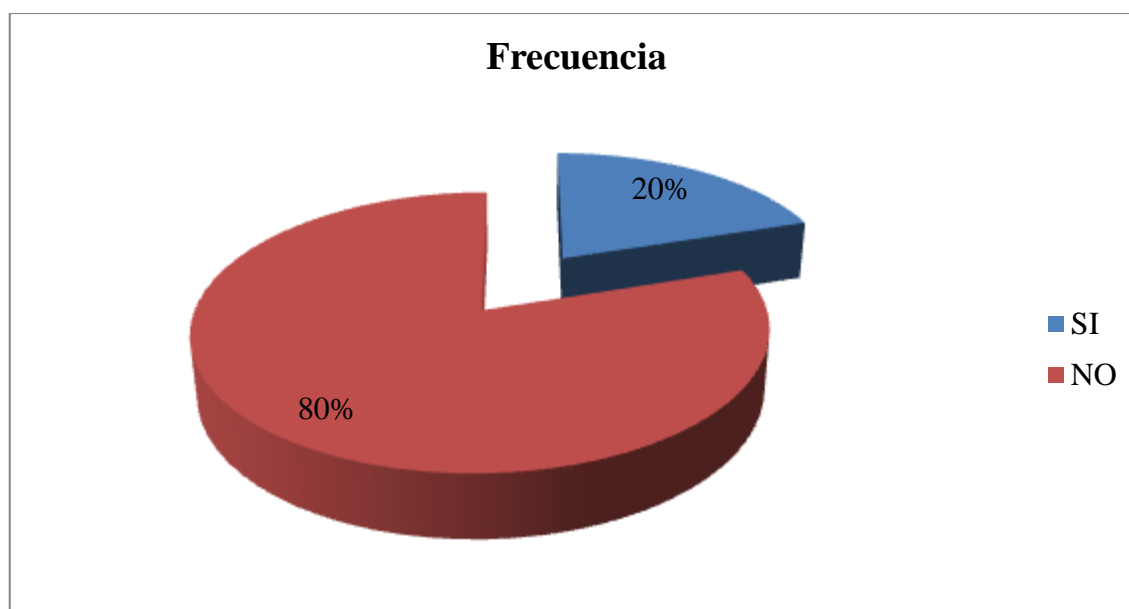
Pregunta No. 5:

¿La elusión tributaria es una forma de defraudación tributaria?

Tabla No. 15

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	6	20%
No	24	80%
Total	30	100%

Gráfico No. 15



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondieron categóricamente que no, es decir, la elusión tributaria no es una forma de defraudación tributaria; sin embargo, el 20% restante reconoció que es una forma de defraudación tributaria; situación que refleja que varios de los profesionales del Derecho en libre ejercicio al no poseer los conocimientos de que es la elusión fiscal, dan una respuesta negativa; al contrario de los que poseen nociones básicas, que indican claramente que la elusión tributaria es una forma de defraudación tributaria.

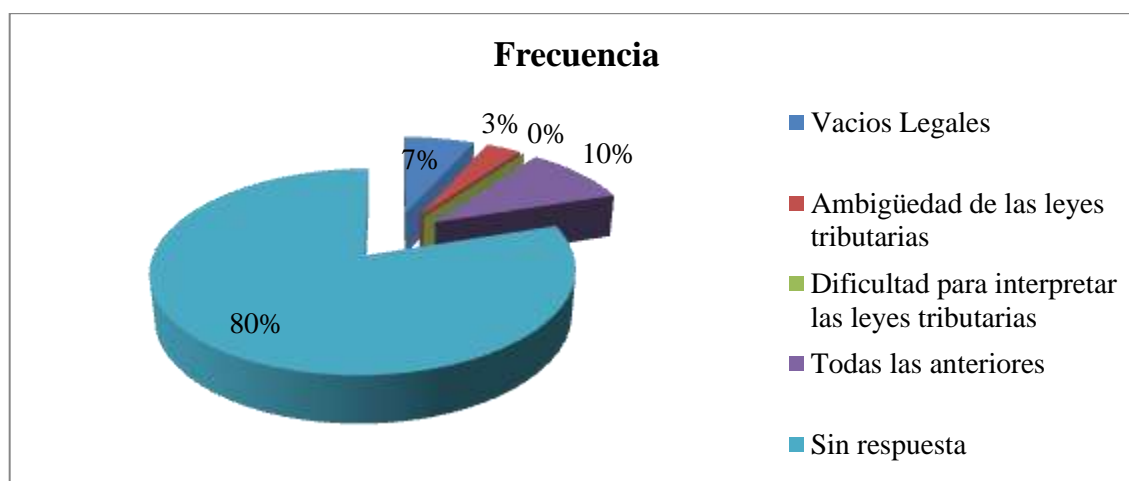
Pregunta No. 6:

¿Cuál es el origen de la elusión tributaria?

Tabla No. 16

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Vacíos legales	2	7%
Ambigüedad de las leyes tributarias	1	3%
Dificultad para interpretar las leyes tributarias	0	0%
Todas las anteriores	3	10%
Sin respuesta	24	80%
Total	30	100%

Gráfico No. 16



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% no dieron ninguna respuesta, ya que no poseen los conocimientos de que es la elusión tributaria, por lo que no saben cuál es su origen o causa. En tanto que un 10% respondieron que el origen de la elusión tributaria son los vacíos legales, la ambigüedad de las leyes tributarias y la dificultad para interpretar las leyes tributarias; del mismo modo un 7% manifiesta que únicamente son los vacíos legales el origen de la elusión tributaria; un mínimo porcentaje del 3% considera que la causa de la elusión fiscal son las ambigüedades de las leyes tributarias. Lo cual nos hace concluir que, más de la mitad de profesionales del Derecho en libre ejercicio ignoran las causas de la elusión tributaria, mientras que un porcentaje muy minúsculo da una respuesta clara de cuál es su causa.

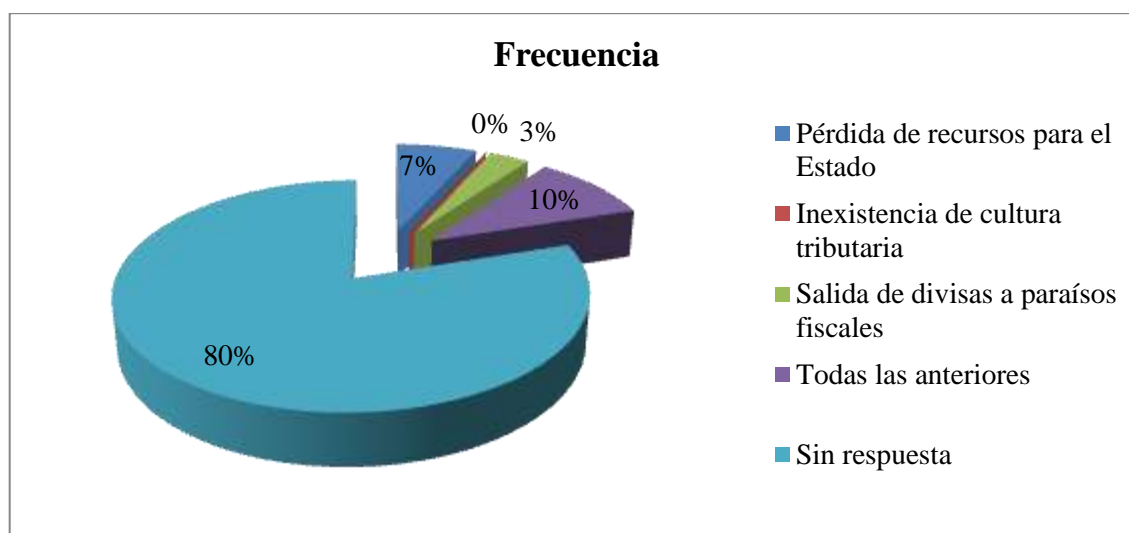
Pregunta No. 7:

¿Cuáles son las consecuencias de la elusión tributaria?

Tabla No. 17

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Pérdida de recursos para el Estado	2	7%
Inexistencia de cultura tributaria	0	0%
Salida de divisas a paraísos fiscales	1	3%
Todas las anteriores	3	10%
Sin respuesta	24	80%
Total	30	100%

Gráfico No. 17



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% no dieron una respuesta; un 10% manifiesta que las consecuencias de la elusión tributaria son la pérdida de recursos para el Estado, la inexistencia de cultura tributaria y la salida de divisas a paraísos fiscales; mientras que un 7% indica que es solo la pérdida de recursos para el Estado; un 3% indica que es la salida de divisas a paraísos fiscales. Por lo que se evidencia que gran parte de los profesionales del Derecho en libre ejercicio no conocen acerca de las consecuencias de la elusión tributaria, a diferencia de un minúsculo porcentaje que si tienen nociones de las consecuencias de esta conducta.

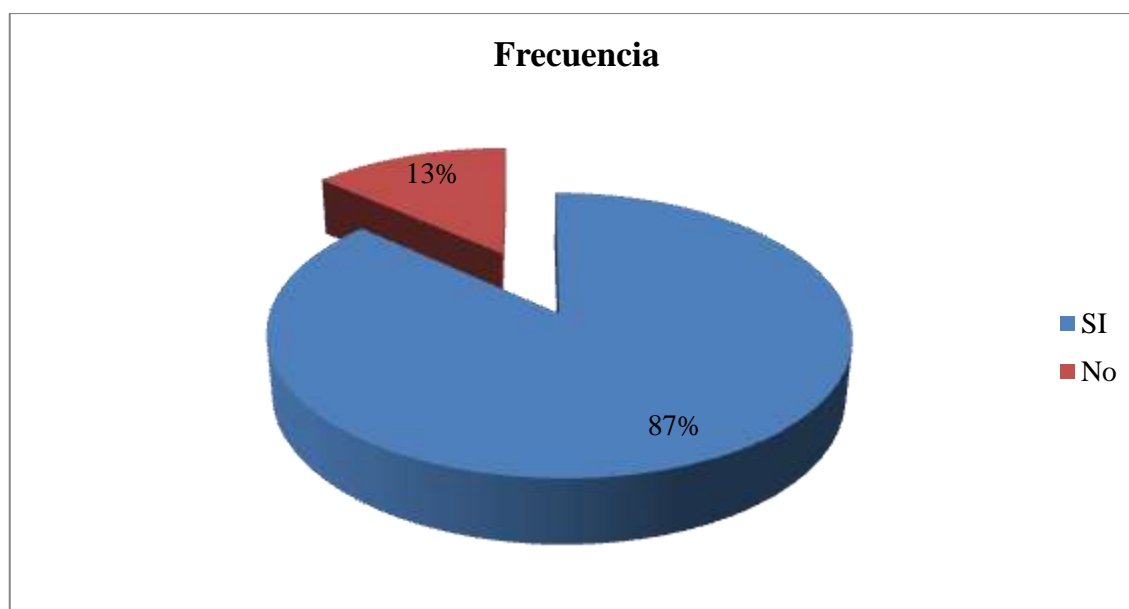
Pregunta No. 8:

¿Está al tanto qué son y para qué sirven los Paraísos Fiscales?

Tabla No. 18

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	26	87%
No	4	13%
Total	30	100%

Gráfico No. 18



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 87% respondieron afirmativamente conocer que son y para qué sirven los paraísos fiscales; sin embargo, un 13% ignoran el término paraíso fiscal. Concluyendo que los profesionales del Derecho en libre ejercicio están al tanto de lo que se trata un paraíso fiscal y cual son sus finalidades.

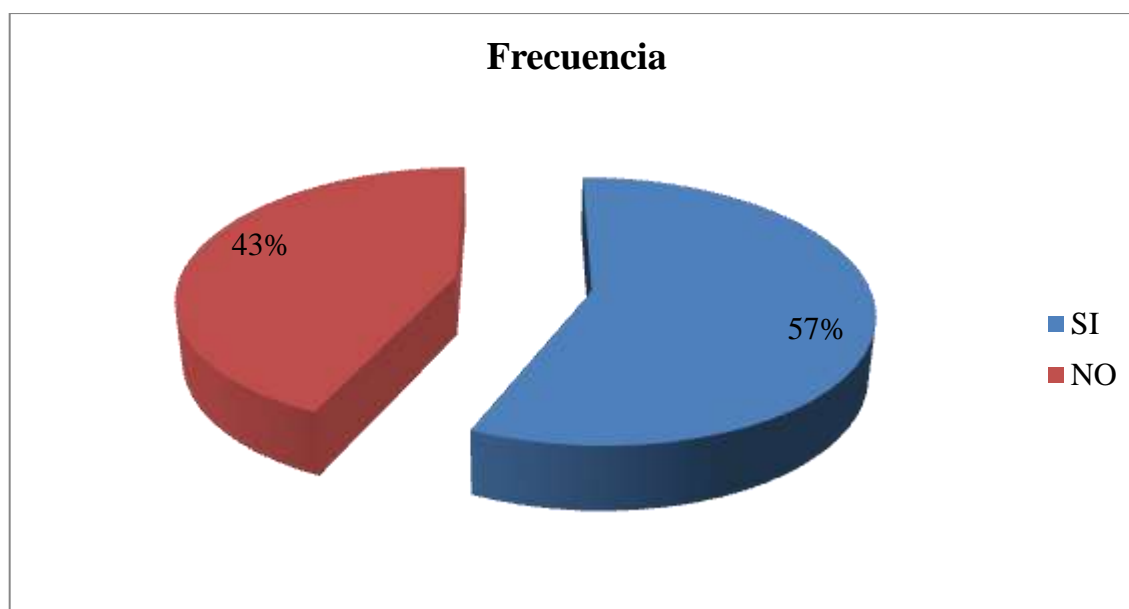
Pregunta No. 9:

¿Las leyes tributarias poseen vacíos, resquicios o lagunas legales?

Tabla No. 19

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	17	57%
No	13	43%
Total	30	100%

Gráfico No. 19



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 57% respondieron que las leyes tributarias poseen vacíos, resquicios o lagunas legales; mientras que el 43% restante contestaron negativamente, es decir que las leyes tributarias no poseen vacíos legales. En síntesis podemos expresar que la mayor parte de los profesionales del Derecho en libre ejercicio consideran que las leyes tributarias poseen vacíos legales, no obstante un porcentaje considerable considera que no existen vacíos legales.

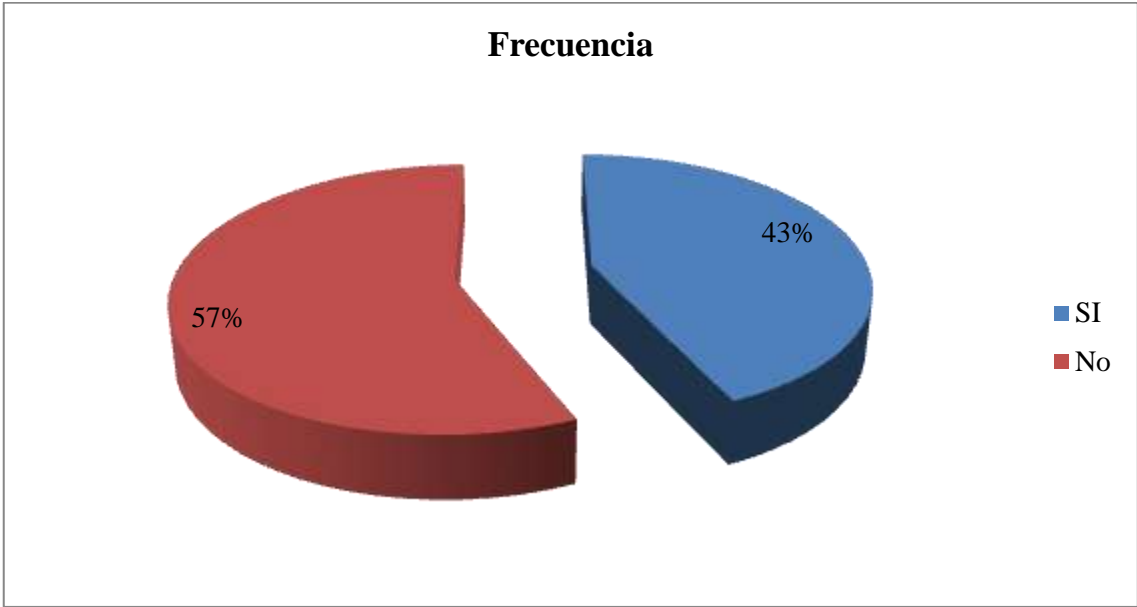
Pregunta No. 10:

¿Cree que los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias?

Tabla No. 20

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	13	43%
No	17	57%
Total	30	100%

Gráfico No. 20



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 57% respondieron negativamente, los legisladores no conocen ni están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias; el 43% respondió fehacientemente, los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias. Evidenciando que los abogados en libre ejercicio consideran que los legisladores no poseen los conocimientos sobre esta conducta como es la elusión tributaria.

CUESTIONARIO 3: DIRIGIDO A JUECES DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL

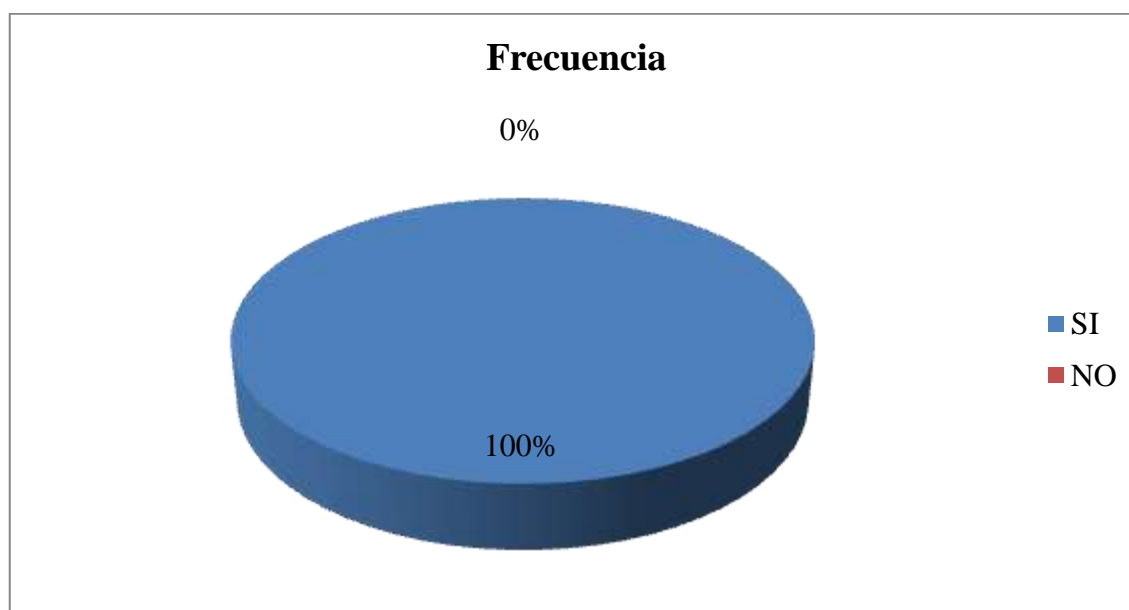
Pregunta No. 1:

¿Sabe qué es y para qué sirve la elusión tributaria?

Tabla No. 21

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	15	100%
No	0	0%
Total	15	100%

Gráfico No. 21



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondió de manera afirmativa, es decir, conocen lo que es y para qué sirve la elusión tributaria. Por lo que se puede determinar que todos los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, poseen los conocimientos de que es la elusión tributaria, así como su utilización.

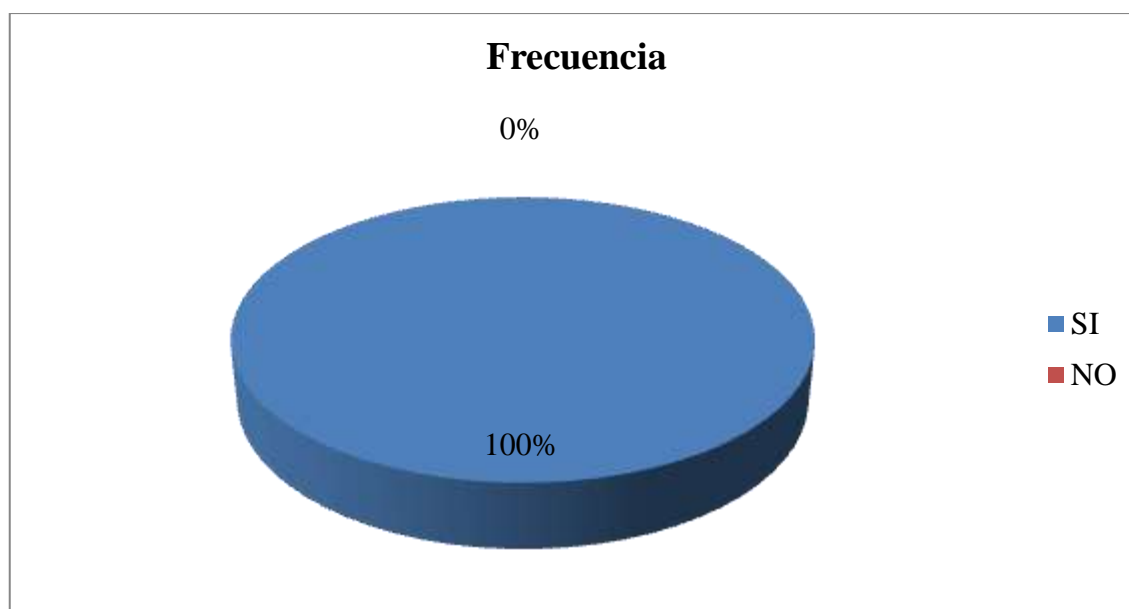
Pregunta No. 2:

¿Conoce si la elusión tributaria es legal?

Tabla No. 22

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	15	100%
No	0	0%
Total	15	100%

Gráfico No. 22



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondieron que la elusión tributaria es legal. Lo que nos demuestra que todos los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, están al tanto de esta conducta como es la elusión tributaria; determinando su legalidad.

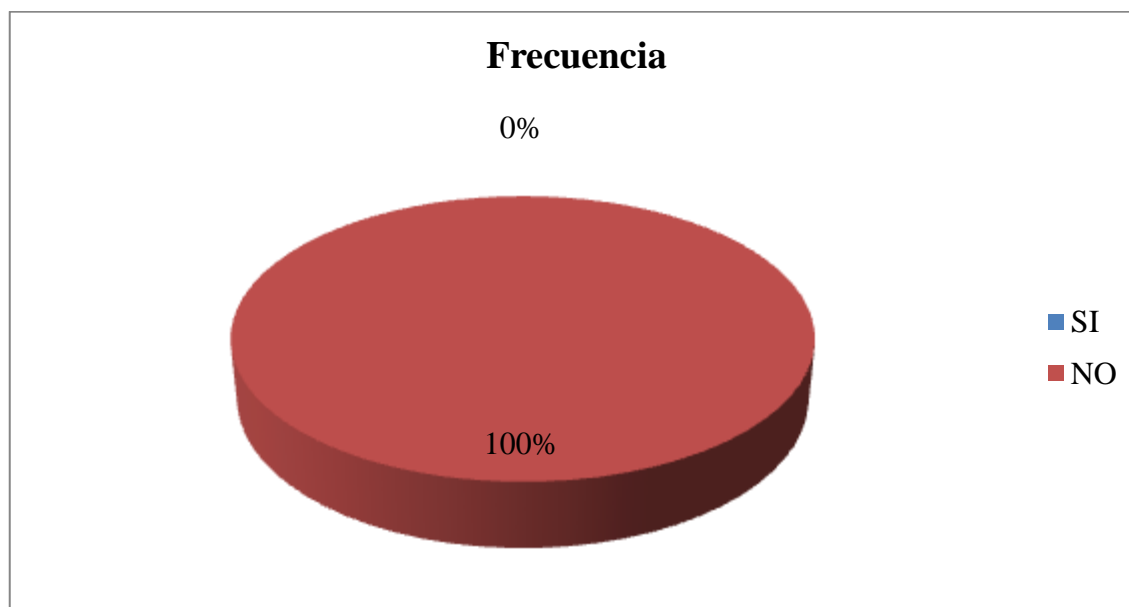
Pregunta No. 3:

¿La elusión tributaria viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario?

Tabla No. 23

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	0	0%
No	15	100%
Total	15	100%

Gráfico No. 23



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondieron que la elusión tributaria no viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario. Este porcentaje absoluto nos demuestra que todos los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, afirman que esta conducta como es la elusión tributaria, no transgrede los Principios Tributarios.

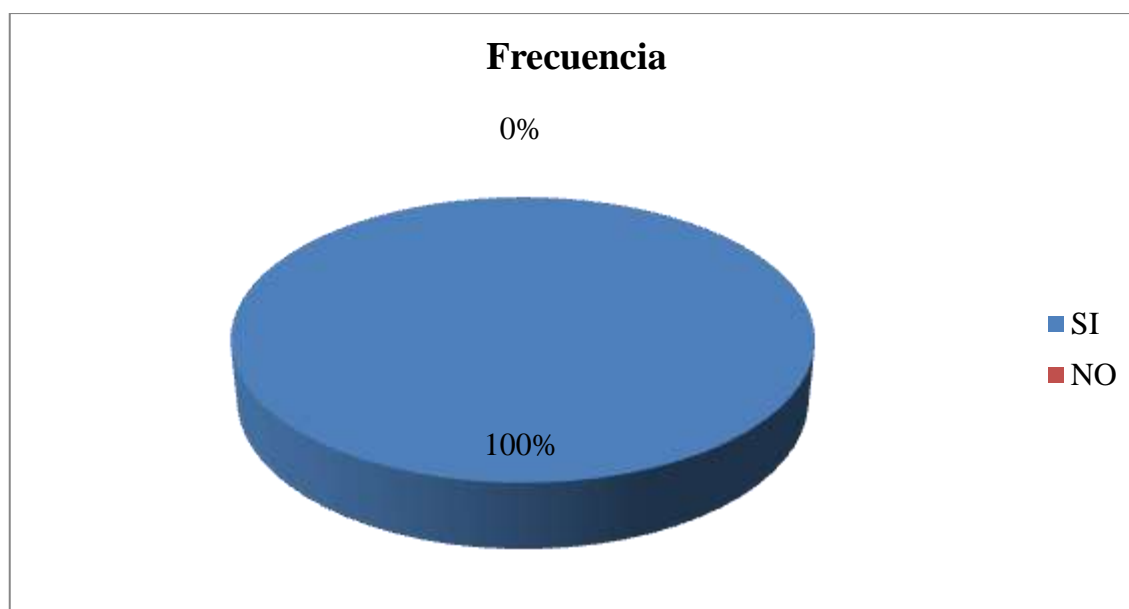
Pregunta No. 4:

¿Conoce cuáles son las diferencias entre elusión y evasión tributaria?

Tabla No. 24

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	15	100%
No	0	0%
Total	15	100%

Gráfico No. 24



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondieron conocer cuáles son las diferencias entre elusión y evasión tributaria; estadística que muestra un resultado favorable, al revelar que los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, saben diferenciar los conceptos de elusión y evasión fiscal.

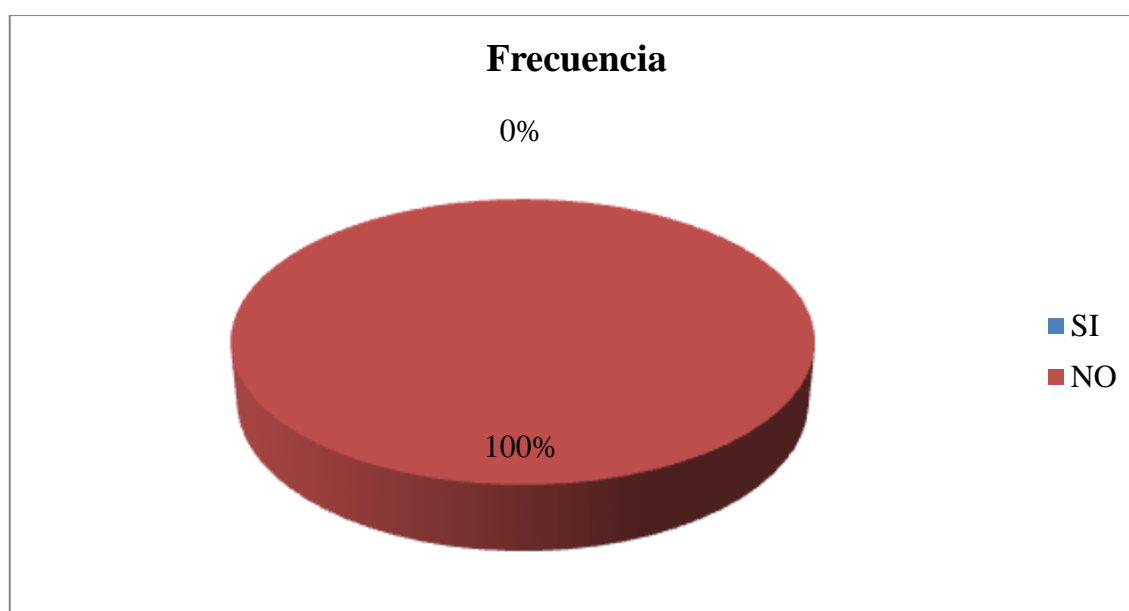
Pregunta No. 5:

¿La elusión tributaria es una forma de defraudación tributaria?

Tabla No. 25

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	0	0%
No	15	100%
Total	15	100%

Gráfico No. 25



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondieron categóricamente que no, es decir, la elusión tributaria no es una forma de defraudación tributaria; situación que refleja que los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, poseen grandes conocimientos de que la elusión fiscal no es una forma de defraudación tributaria.

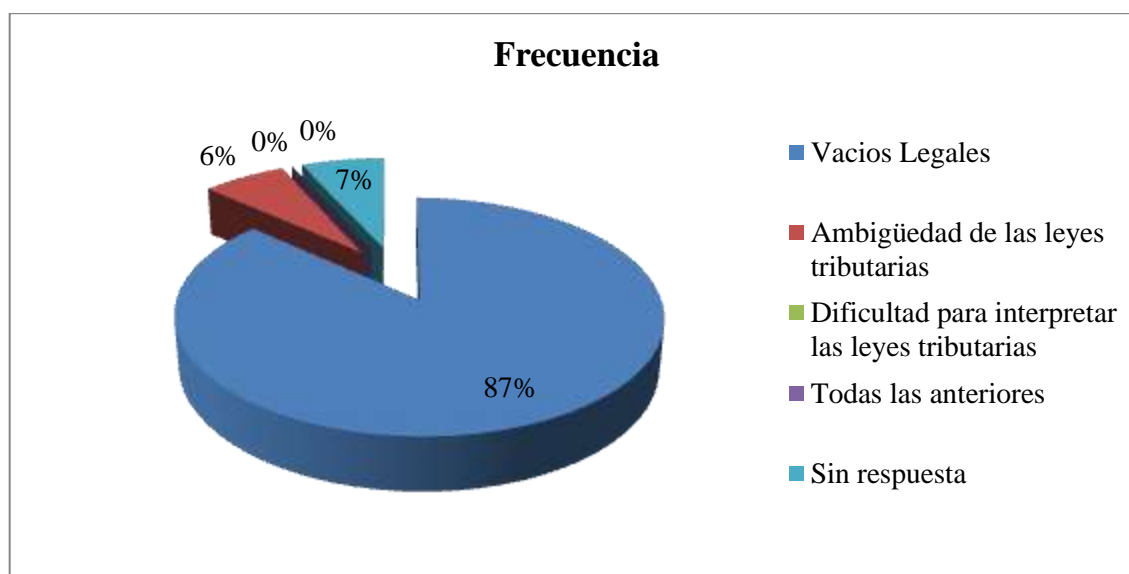
Pregunta No. 6:

¿Cuál es el origen de la elusión tributaria?

Tabla No. 26

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Vacíos legales	13	87%
Ambigüedad de las leyes tributarias	1	6%
Dificultad para interpretar las leyes tributarias	0	0%
Todas las anteriores	0	0%
Sin respuesta	1	7%
Total	15	100%

Gráfico No. 26



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 87% respondieron, que la elusión tributaria, tiene su origen o causa en los vacíos legales; en tanto que, un 7% no respondieron a la pregunta; del mismo modo un 6% manifiesta que la elusión a más de tener su origen en los vacíos legales, posee como causa las ambigüedades de las leyes tributarias. Lo cual nos hace concluir que, la mayoría de Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, manifiestan que el origen de la elusión fiscal son los vacíos legales, mientras que un porcentaje muy minúsculo no da una respuesta de cuál es su causa.

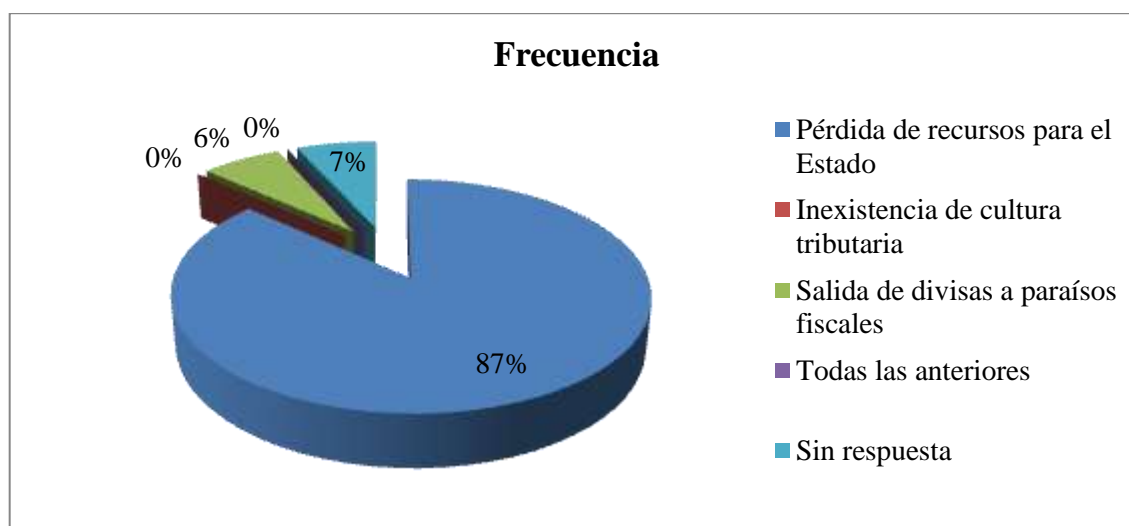
Pregunta No. 7:

¿Cuáles son las consecuencias de la elusión tributaria?

Tabla No. 27

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Pérdida de recursos para el Estado	13	87%
Inexistencia de cultura tributaria	0	0%
Salida de divisas a paraísos fiscales	1	6%
Todas las anteriores	0	0%
Sin respuesta	1	7%
Total	15	100%

Gráfico No. 27



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 87% manifiestan que las consecuencias de la elusión tributaria son la pérdida de recursos para el Estado; mientras que, un 7% indica que no es ninguna de las opciones presentada; un 6% indica que es la salida de divisas a paraísos fiscales. Por lo que se evidencia que gran parte de los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, conocen que la consecuencia de la elusión tributaria, es la pérdida de recurso para el Estado, así como un mínimo porcentaje considera que además de la pérdida de recursos, la salida de divisas a paraísos fiscales es otra de las consecuencias. También existe un porcentaje considerable que manifiesta que no es ninguna de las opciones presentadas.

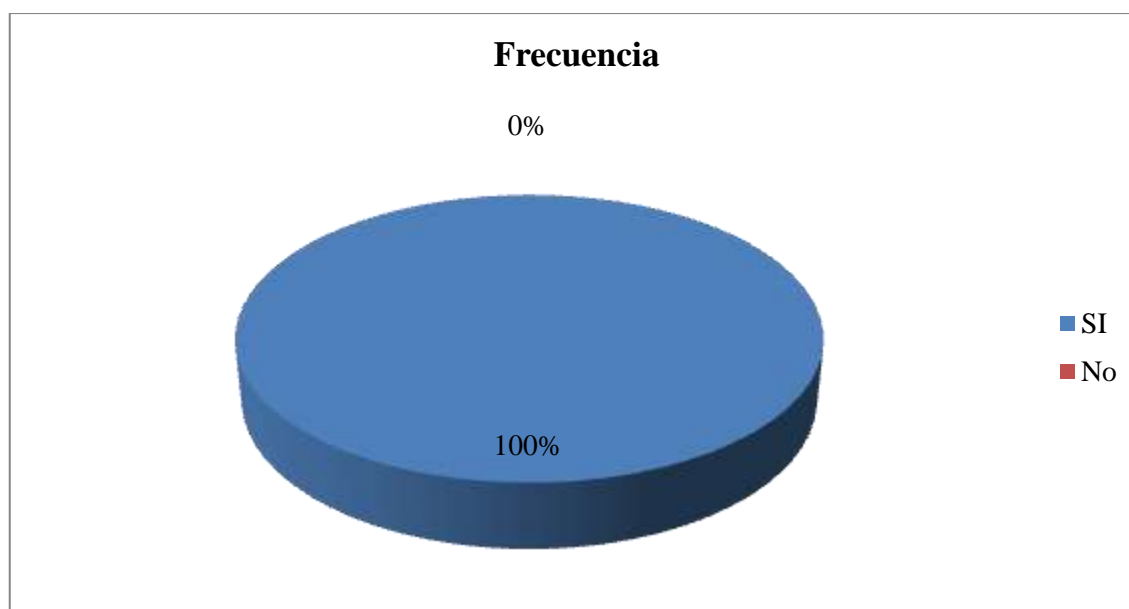
Pregunta No. 8:

¿Está al tanto qué son y para qué sirven los Paraísos Fiscales?

Tabla No. 28

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	15	100%
No	0	0%
Total	15	100%

Gráfico No. 28



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondieron afirmativamente conocer que son y para qué sirven los paraísos fiscales. Concluyendo que los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, están al tanto de lo que se trata un paraíso fiscal y cual son sus finalidades.

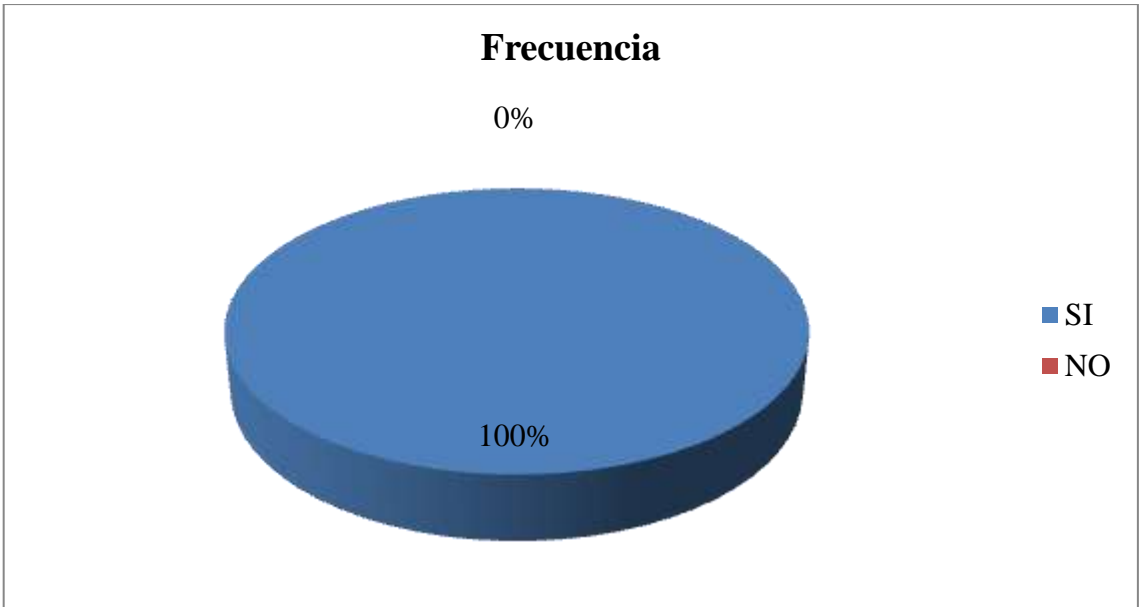
Pregunta No. 9:

¿Las leyes tributarias poseen vacíos, resquicios o lagunas legales?

Tabla No. 29

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	15	100%
No	0	0%
Total	15	100%

Gráfico No. 29



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 100% respondieron que las leyes tributarias poseen vacíos, resquicios o lagunas legales. En síntesis podemos expresar que la todos los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, consideran que las leyes tributarias poseen vacíos legales.

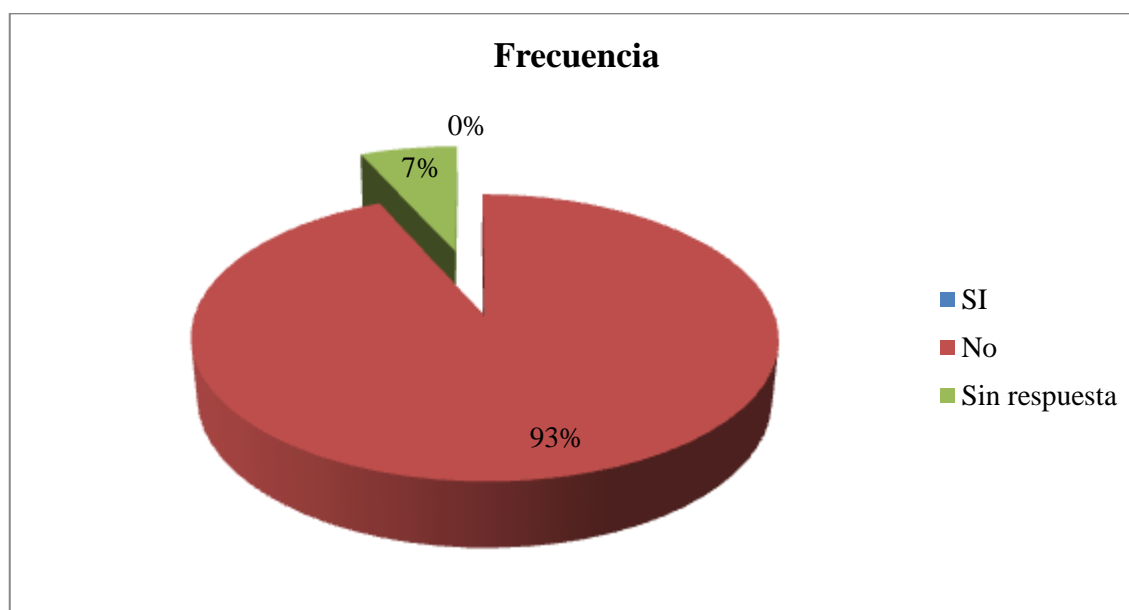
Pregunta No. 10:

¿Cree que los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias?

Tabla No. 30

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	0	0%
No	14	93%
Sin respuesta	1	7%
Total	15	100%

Gráfico No. 30



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 93% respondieron negativamente, que los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias; el 7% no dio una respuesta fehacientemente. Evidenciando que los Jueces de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con sede en Quito, consideran que los legisladores no poseen los conocimientos sobre esta conducta como es la elusión tributaria.

CUESTIONARIO 4: DIRIGIDO A CONTRIBUYENTES

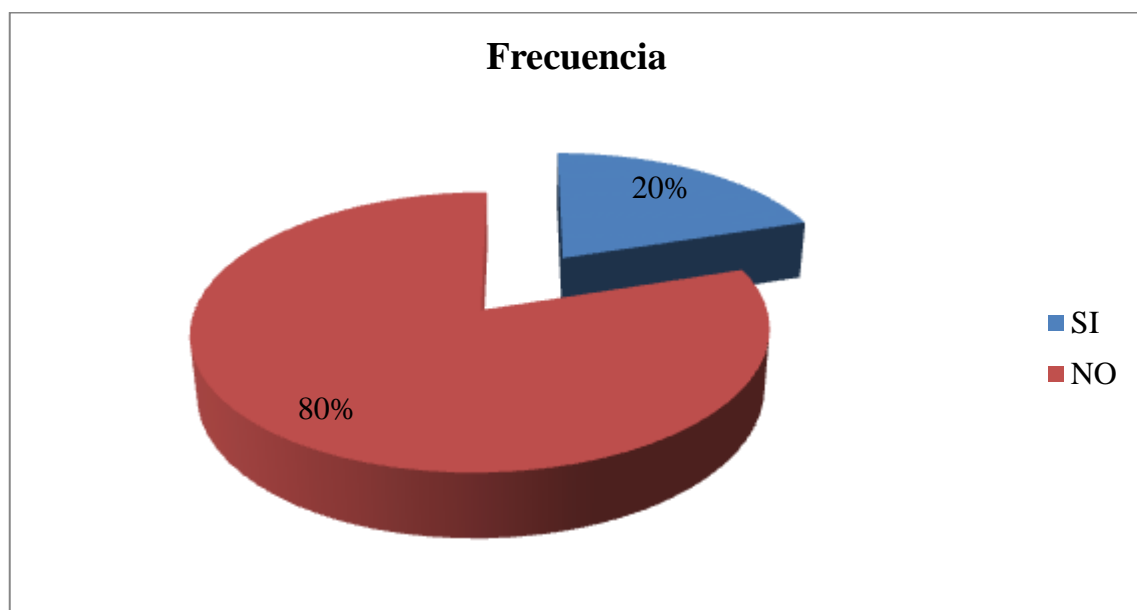
Pregunta No. 1:

¿Sabe qué es y para qué sirve la elusión tributaria?

Tabla No. 31

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	5	20%
No	20	80%
Total	25	100%

Gráfico No. 31



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondió de manera negativa, es decir, desconocen lo que es y para qué sirve la elusión tributaria, mientras que, el 20% restantes de encuestados contestaron afirmativamente, conocen lo que es la elusión tributaria. Por lo que se puede sintetizar que la mayor parte de contribuyentes encuestados ignoran que es la elusión tributaria; y, un pequeño porcentaje posee conocimientos de dicho concepto, así como su utilización.

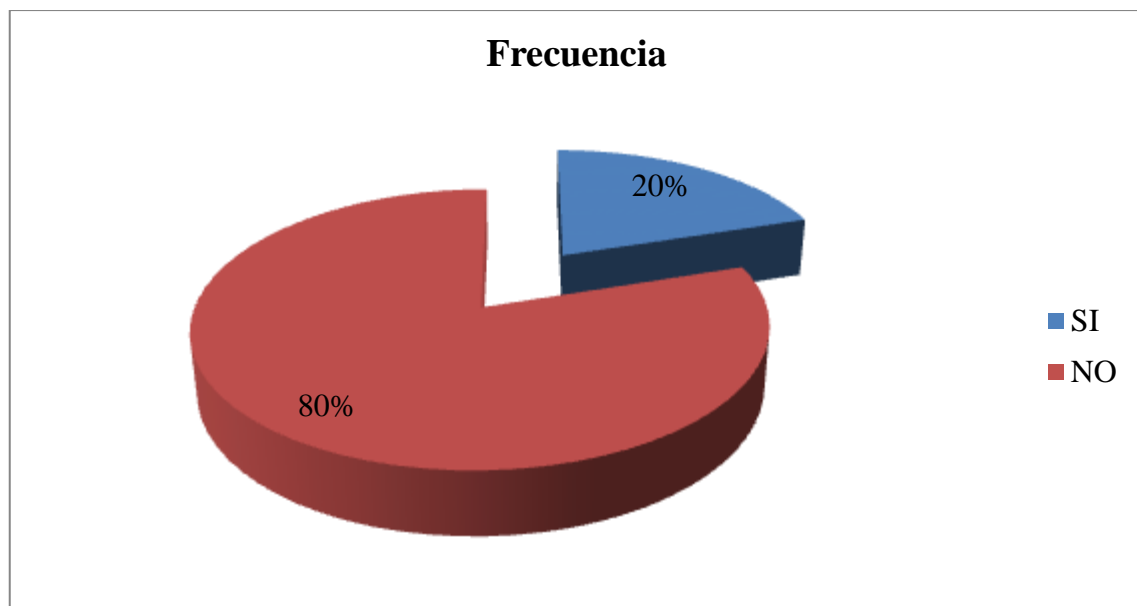
Pregunta No. 2:

¿Conoce si la elusión tributaria es legal?

Tabla No. 32

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	5	20%
No	20	80%
Total	25	100%

Gráfico No. 32



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondieron que no conocen si la elusión tributaria es legal; mientras que, el restante 20% de encuestados respondieron que es legal. En conclusión la mayoría de contribuyentes, no están al tanto de esta conducta como es la elusión tributaria; pero existe un pequeño porcentaje, que identifica su legalidad, además de su finalidad como es el ahorro fiscal.

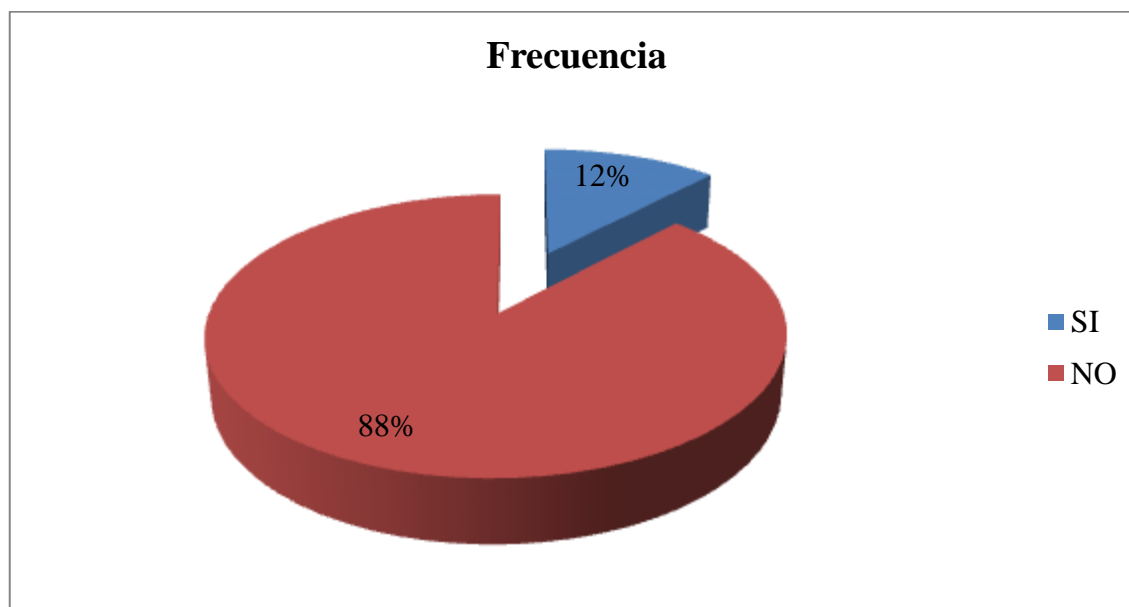
Pregunta No. 3:

¿La elusión tributaria viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario?

Tabla No. 33

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	3	12%
No	22	88%
Total	25	100%

Gráfico No. 33



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 88% respondieron que la elusión tributaria no viola los Principios Tributarios consagrados por la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Tributario; en tanto que, el 12% respondió que si se infringe los Principios Tributarios. Este porcentaje mayoritario nos demuestra que si bien existen contribuyentes que no conocen del término elusión tributaria, ignoran si viola o no los Principios Tributarios; en tanto que, un porcentaje minúsculo afirman que esta conducta como es la elusión tributaria, quebranta los Principios Tributarios.

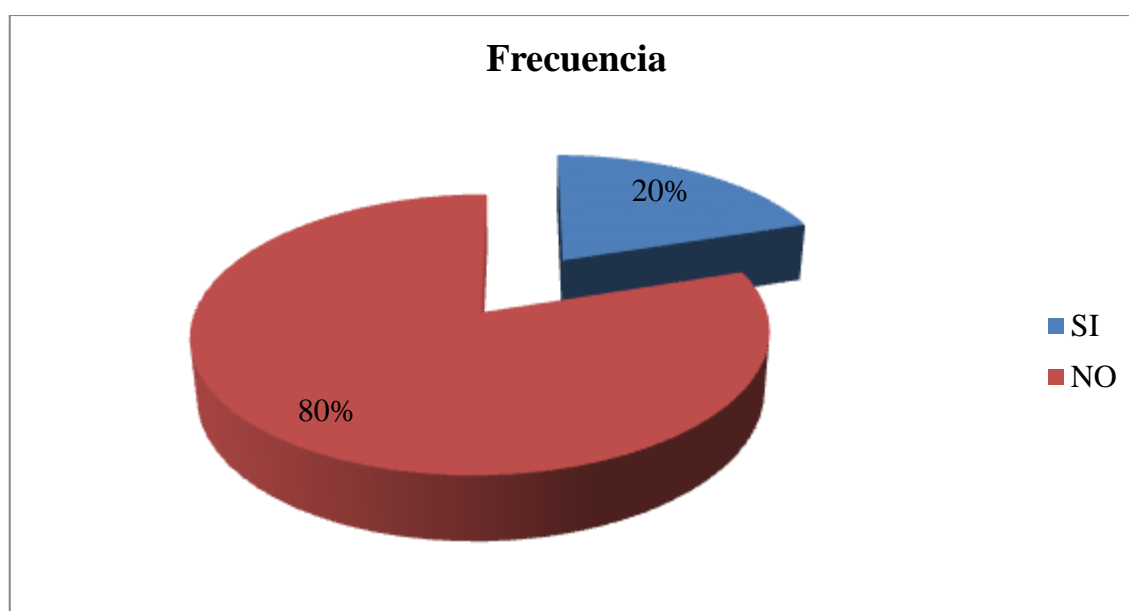
Pregunta No. 4:

¿Conoce cuáles son las diferencias entre elusión y evasión tributaria?

Tabla No. 34

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	5	20%
No	20	80%
Total	25	100%

Gráfico No. 34



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondieron no conocer cuáles son las diferencias entre elusión y evasión tributaria; mientras que, el 20% restante respondió afirmativamente; estadística que muestra un resultado negativo, al revelar que la mayoría de contribuyentes no saben diferenciar los conceptos de elusión y evasión fiscal, debido al desconocimiento de la definición de la elusión fiscal, pero el porcentaje minoritario representa a contribuyentes que poseen los conocimientos o tienen los medios para contratar una planificación fiscal cuya finalidad será el ahorro fiscal.

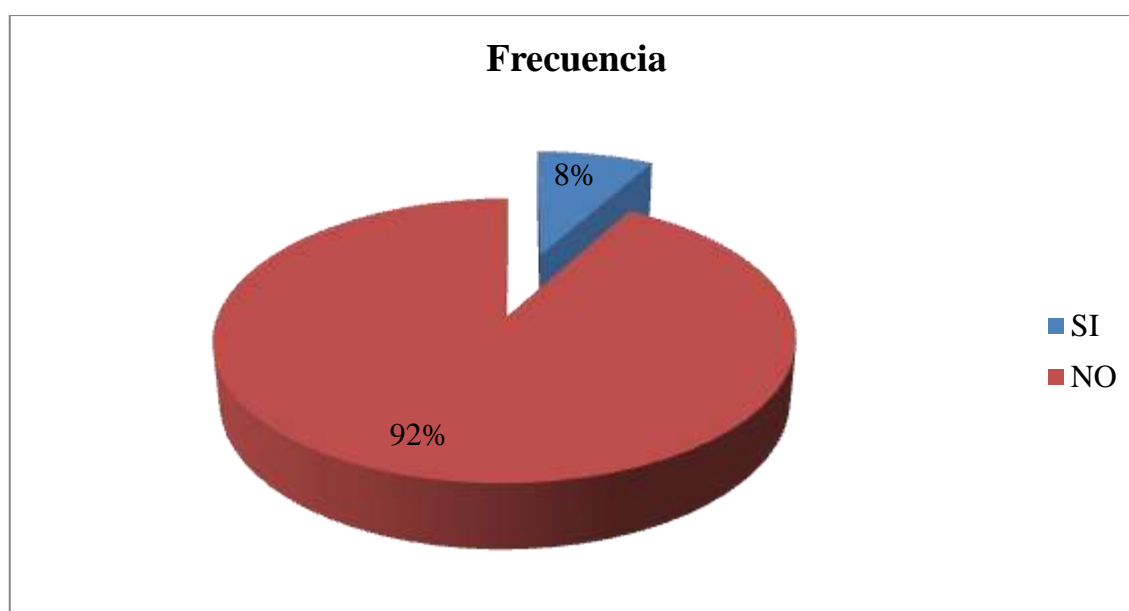
Pregunta No. 5:

¿La elusión tributaria es una forma de defraudación tributaria?

Tabla No. 35

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	2	8%
No	23	92%
Total	25	100%

Gráfico No. 35



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 92% respondieron categóricamente que no, es decir, la elusión tributaria no es una forma de defraudación tributaria; sin embargo, el 8% restante reconoció que es una forma de defraudación tributaria; situación que refleja que varios de los contribuyentes al no poseer los conocimientos de que es la elusión fiscal, dan una respuesta negativa; al contrario de los que poseen nociones básicas, que indican claramente que la elusión tributaria es una forma de defraudación tributaria.

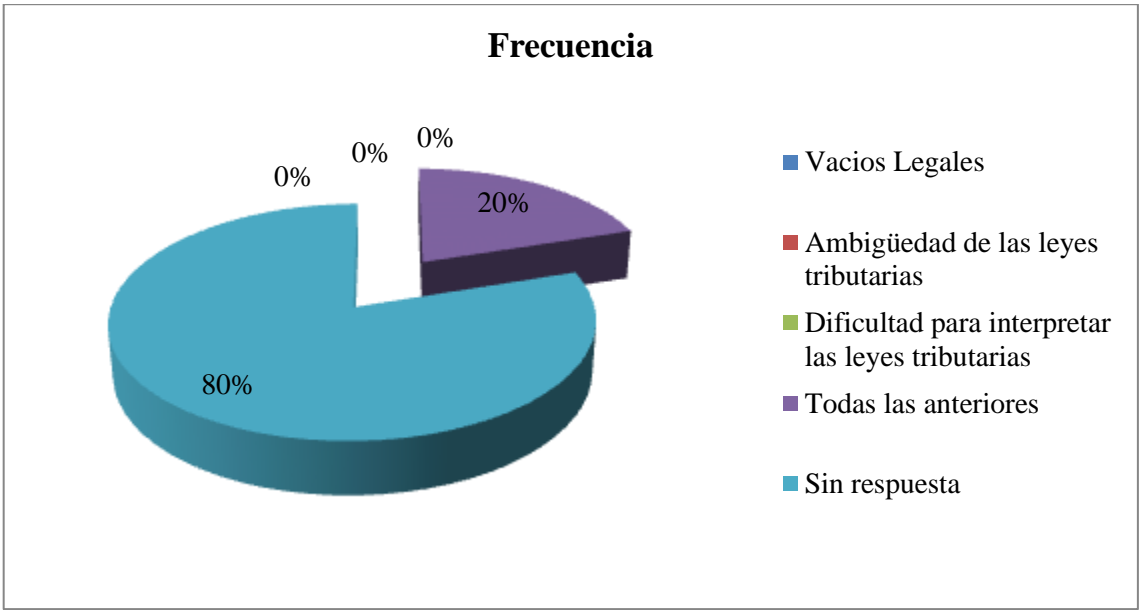
Pregunta No. 6:

¿Cuál es el origen de la elusión tributaria?

Tabla No. 36

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Vacíos legales	0	0%
Ambigüedad de las leyes tributarias	0	0%
Dificultad para interpretar las leyes tributarias	0	0%
Todas las anteriores	5	20%
Sin respuesta	20	80%
Total	25	100%

Gráfico No. 36



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% no dieron ninguna respuesta, debido a que no tienen los conocimientos de que es la elusión tributaria, por lo que no saben cuál es causa. En tanto que un 20% respondieron que el origen de la elusión tributaria son los vacíos legales, la ambigüedad de las leyes tributarias y la dificultad para interpretar las leyes tributarias. Lo cual nos hace concluir que, un porcentaje mayoritario de contribuyentes ignoran las causas de la elusión tributaria, mientras que un porcentaje muy minúsculo da una respuesta clara de cuál es su causa.

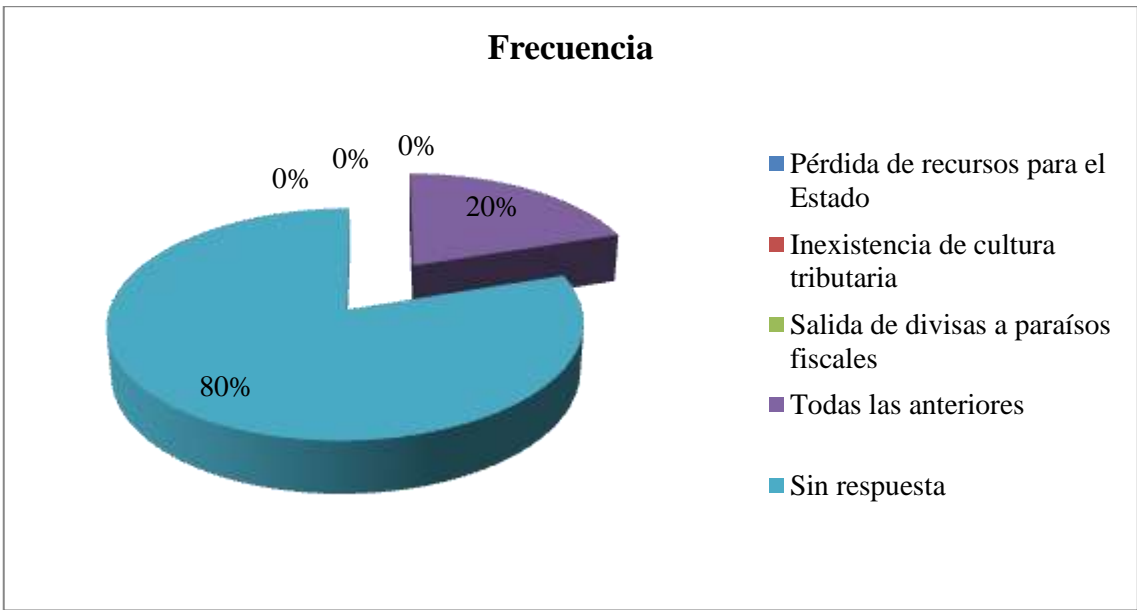
Pregunta No. 7:

¿Cuáles son las consecuencias de la elusión tributaria?

Tabla No. 37

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Pérdida de recursos para el Estado	0	0%
Inexistencia de cultura tributaria	0	0%
Salida de divisas a paraísos fiscales	0	0%
Todas las anteriores	5	20%
Sin respuesta	20	80%
Total	25	100%

Gráfico No. 37



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% no dieron una respuesta; un 20% manifiesta que las consecuencias de la elusión tributaria son la pérdida de recursos para el Estado, la inexistencia de cultura tributaria y la salida de divisas a paraísos fiscales. Por lo que se evidencia que gran parte de contribuyentes no conocen acerca de las consecuencias de la elusión tributaria, a diferencia de un minúsculo porcentaje que si tienen nociones de las consecuencias de estas conductas.

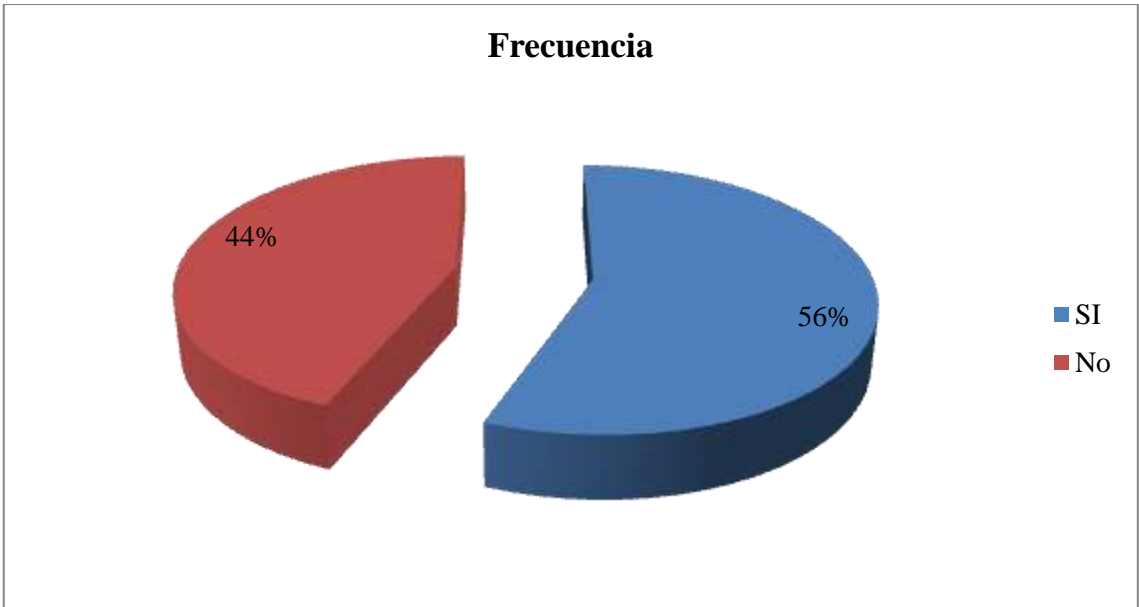
Pregunta No. 8:

¿Está al tanto qué son y para qué sirven los Paraísos Fiscales?

Tabla No. 38

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	14	56%
No	11	44%
Total	25	100%

Gráfico No. 38



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 56% respondieron afirmativamente conocer que son y para qué sirven los paraísos fiscales; sin embargo, un 44% ignoran el término paraíso fiscal. Concluyendo que un poco más de la mitad de contribuyentes conocen de que se trata un paraíso fiscal y cual son sus finalidades, a diferencia de la otra mitad que desconocen que es un paraíso fiscal.

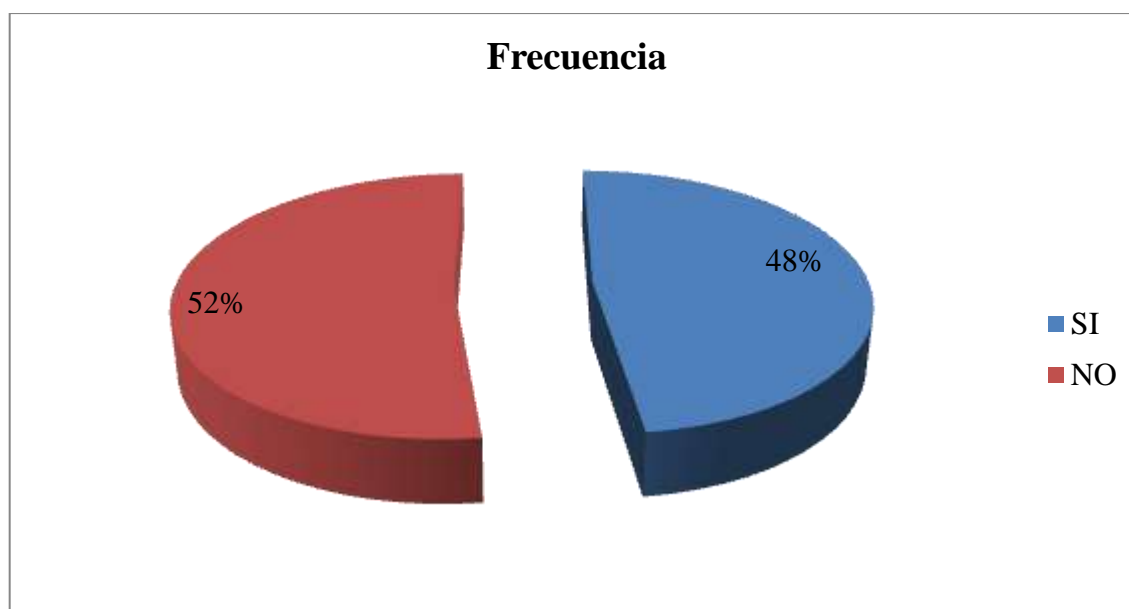
Pregunta No. 9:

¿Las leyes tributarias poseen vacíos, resquicios o lagunas legales?

Tabla No. 39

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	12	48%
No	13	52%
Total	25	100%

Gráfico No. 39



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 52% respondieron que las leyes tributarias no poseen vacíos, resquicios o lagunas legales; mientras que, el 48% restante contestaron afirmativamente, es decir que las leyes tributarias poseen vacíos legales. En síntesis podemos expresar que un poco más de la mitad de contribuyentes consideran que las leyes tributarias no poseen vacíos legales; no obstante, un porcentaje considerable considera que si existen vacíos legales.

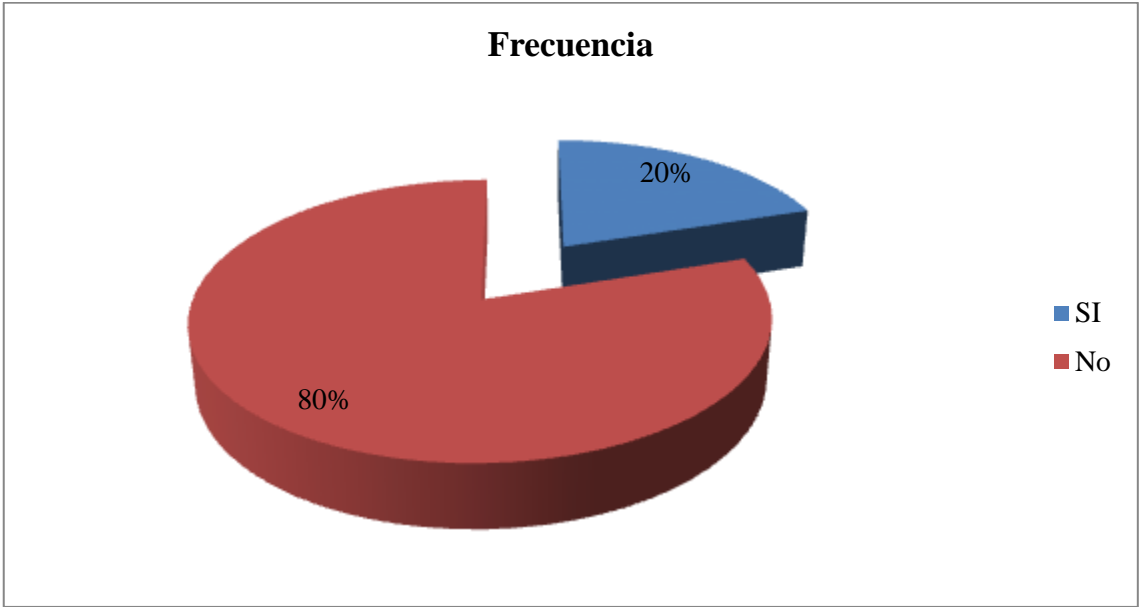
Pregunta No. 10:

¿Cree que los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias?

Tabla No. 40

OPCIÓN DE RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Si	5	20%
No	20	80%
Total	25	100%

Gráfico No. 40



Análisis e Interpretación:

Del 100% de encuestados, el 80% respondieron negativamente, que los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias; el 20% respondió fehacientemente, los legisladores conocen y están al tanto de las formas de prácticas elusivas tributarias. Evidenciando que los contribuyentes consideran que los legisladores no poseen los conocimientos sobre esta conducta como es la elusión tributaria.

CONCLUSIONES

- La elusión tributaria es un término escabroso en materia tributaria, es así que no se tiene una definición clara, precisa y uniforme de los diversos tratadistas a nivel global, puesto que existe dificultad en comprender de manera clara cuál es el alcance de ésta, y de otorgar una distinción perfecta que permita distinguirla de otras formas semejantes, con las que se confunde fácilmente, constituyéndose en un tema muy dificultoso en el Derecho Tributario.
- Si bien no existe una definición uniforme de los diversos doctrinarios, de todas sus concepciones, se extrae como una posible definición la siguiente: “la elusión tributaria o fiscal es una figura que se particulariza por el comportamiento de las personas (no pudiéndonos referir en concreto al sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable de un tributo), ya que el fin de la elusión en muchos de los casos es evitar el nacimiento de la obligación tributaria; pero podemos aludir la calidad de sujeto pasivo (contribuyente o responsable) cuando el objetivo de la utilización de prácticas elusivas tributarias es la disminución del hecho imponible. Sea la opción elegida por las personas el objetivo ulterior de la misma es el ahorro fiscal, por medios jurídicos y legales permitidos.
- La elusión tributaria es consecuencia del principio de legalidad en materia del Derecho Tributario, puesto que los tributos deben ser establecidos por la ley; y, al ejecutar una actividad que no está prevista por la norma como tributo, no puede exigirse el pago de una obligación tributaria. Esto se logra al conocer los resquicios o puntos débiles de una ley, al momento de su creación.
- La elusión tributaria, como tal no puede ser considerada como un ilícito tributario y por tanto no es sancionable, se sintetiza que esta es una conducta permitida por la ley, cuya finalidad es evitar la generación del hecho imponible o disminuir la carga impositiva de éste. Al no efectuar el hecho imponible, no podemos hacer mención a la juricidad de una norma tributaria; ya que no se origina ningún hecho imponible establecido por la ley, por lo que no existe una inobservancia que represente una transgresión a la norma.

- La ejecución de prácticas elusivas tributarias, son realizadas por sujetos que poseen conocimientos legales y económicos sobre las mismas, o por personas jurídicas como compañías y multinacionales, que tienen los recursos económicos para contratar un asesoramiento jurídico tributario adecuado, favoreciéndose de sus estructuras internacionales en varios de los casos por implementar maniobras de ingeniería fiscal.
- No se puede confundir los términos de elusión tributaria con otro concepto como es la defraudación tributaria. Primero porque la defraudación tributaria, es un delito fiscal; mientras que la elusión tributaria, es una conducta del sujeto pasivo, que como ya se expuso no es un delito, a pesar de que conlleva la voluntad de las personas en evitar el nacimiento de la obligación tributaria o aminorar el gravamen tributario. Existiendo un sub-dolo, pues la intención del contribuyente, si bien es cierto es el ahorro fiscal a través de medios lícitos, pero perjudicando al Estado en su presupuesto.
- No se puede confundir los términos elusión tributaria y evasión tributaria, entre sí. Es menester una diferencia clara entre los dos conceptos, que en lo único que se asemejan es en un ahorro de impuestos.

Es así que la evasión tributaria entra dentro del contexto de la defraudación tributaria, ya que utiliza la ocultación, simulación, falsedad o engaño para promover una equivocada determinación de las obligaciones tributarias legalmente generadas, constituyendo un quebrantamiento a los presupuestos legales, por la que se recibe una sanción, caracterizado por el uso de dolo pues se actúa con voluntad y conciencia para no pagar los tributos en detrimento de las finanzas del Estado.

Mientras que la elusión tributaria se caracteriza por un proceder no impedido por la ley, utilizado por los sujetos con el fin de no pagar o disminuir la obligación tributaria pero de forma lícita.

Estas dos formas de ahorro fiscal llevan inmiscuida implícitamente dos conceptos jurídicos como son la arbitrariedad y la discrecionalidad. Refiriéndonos a la arbitrariedad como una conducta contraria a la ley y al derecho en el que se enmarca la evasión tributaria. En tanto que la discrecionalidad envuelve diversas opciones, todas ellas legales, para que sea la persona quien seleccione cual es la más adecuada para el ahorro de tributos.

La evasión tributaria ratifica la preservación de la transgresión de las normas jurídicas tributarias, cayendo en el perímetro de las vigilancias de la Administración tributaria.

Contradictoriamente la elusión tributaria estimula al perfeccionamiento de las leyes, para impedir su incumplimiento, bajo no la responsabilidad de la Administración Tributaria sino de los legisladores.

- La economía de opción es una forma jurídica equiparable a la elusión tributaria, caracterizada por la facultad de las personas de optar entre un abanico de posibilidades, todas estas alternativas lícitas, válidas y reales económicamente, de forma tal que la elección adoptada obedezca a motivos de ahorro fiscal, es decir, organizar un negocio de tal forma que resulte en disminuir la obligación tributaria, sin violar el ordenamiento tributario. Esta institución tiene parte de sus cimientos en el Derecho Privado, amparándose en la libertad de empresa, libertad de contratación y la autonomía de voluntad.
- La simulación presupone el establecimiento de condiciones jurídicas artificiosas (simuladas), es valga la incongruencia, una realidad ficticia, en tanto la verdadera realidad es el negocio simulado. Lo importante de esta figura y lo que le particulariza de otras, es la voluntad compartida por quienes efectúan los negocios de encubrir la realidad transgresora de la ley; caracterizada por tres elementos: acuerdo de las partes, negocio jurídico aparente y engaño a terceros.
- Al tratar la simulación absoluta, en síntesis estamos refiriéndonos a un acto o contrato desprovisto de todos los requerimientos del contrato, y entre ellos, el más inherente a estos efectos: “la causa”. Nada de estos actos y contratos es existente; se han simulado para alcanzar una realización reprochable como es la elusión de los tributos.

La simulación absoluta se caracteriza por: una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación, ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación y el objeto materia de venta es inexistente o distinto.

- La simulación relativa es aquella en que la causa de los contratos se desfigura, involucrando un acto o contrato disimulado en el que es ostensible una figura opuesta a la auténtica realidad del

acto que se intenta efectuar y en el que, si bien constan las exigencias del contrato, están éstos variados al encubrirse o aparentarse; y por último, sólo encubren la finalidad sancionada por la ley.

En la simulación relativa la figura oculta, de una forma pretendida y engañosa, es la presencia de un acto o negocio jurídico evidentemente celebrado no obstante diferente del que se muestra hacia el exterior.

- El fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal, consecuencia de un resultado económico a través de medios jurídicos anómalos. El fraude a la ley tributaria se fundamenta en procurar contribuir con el mínimo tributo posible mediante la ejecución de actos establecidos como engañosos, que se afirman en una norma jurídica civil, laboral, comercial, o en una composición de ellas (normas de cobertura) para impedir la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más apropiada al caso, por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho evidentemente cumplido.

El Fraude a la Ley resiente al ordenamiento jurídico como sistema, pues manipula parcialmente determinadas normas en perjuicio de otras. Sin embargo el Fraude a la ley no es una violación a la Ley, en el caso tributario es un medio para evitarla.

- El abuso de formas es un instrumento suministrado por las normas jurídico-privadas abstractas, que no instituyen un papel preliminar a la causa en la vigilancia de la independencia de la voluntad; se abusa de fideicomisos, cuentas en participación, contratos de leasing, entre otros. Su manejo se vuelve extraño cuando se apartan de la finalidad comercial y se les concede en cambio una finalidad instrumental fiscal elusiva.
- El abuso del derecho es una institución que se asemeja a la simulación así como también con el fraude de ley. El abuso de derecho, en su interpretación subjetiva, simboliza que los derechos no pueden ser ejercidos con el ánimo de causar daños a terceros, sino en el marco efectivo que implantan los términos advertidos en el ordenamiento. En el marco objetivo, el abuso de derecho radica primordialmente en la desviación del fin económico social del mismo.

El abuso del derecho en forma objetiva, es asimilado con el fraude a la ley, al tener un mismo fundamento común, como es la desviación enmarcada en las líneas del ordenamiento jurídico.

- Acerca del negocio indirecto, es una figura jurídica del Derecho Tributario, en que se oculta la realidad económica por medio de negocios o contratos típicos que adoptan fines distintos a los que son propios, para lograr un resultado propuesto por las partes. Los partícipes de esta figura lo emplean con la intención de lograr un fin distinto al que correspondería con la clase de negocio realizado.

El negocio indirecto no encubre una realidad jurídica sino una realidad económica, ya que si bien el negocio se anhela en realidad, no ocurre lo semejante con su causa típica, dado que esta se utiliza para conquistar unos efectos económicos diferentes.

- El negocio fiduciario es un negocio existente y no aparente, traslativo de dominio, con consecuencias frente a terceros y no simulado. Es empleado por el fiduciario para aprovecharse de la cosa o el derecho, en razón de su asignación, para el propósito que tanto fiduciante y fiduciario convinieron. En la transferencia de bienes a favor de un fiduciario, se otorga a dicho traspaso de una intención de garantía de una obligación o préstamo. En este caso, el negocio fiduciario viene siendo utilizado para eludir la prohibición de pacto comisorio.

El negocio fiduciario valdrá de instrumento para el fraude de ley si su objetivo es conseguir un resultado impedido por el ordenamiento o contrario a él.

- Una de las causas de la elusión tributaria es la presencia de vacíos en la ley, ya que la ley no puede abarcar todos los acontecimientos o hechos humanos; y, lo hace por los cuales se interesa. Es inadmisibles que el legislador consiga tomar en cuenta todos estos acontecimientos en un acumulado de normas que constituyen una legislación en particular. Por lo que, es incuestionable que se demuestran innegables terrenos que, finalmente, por razones de espacio y tiempo, no fueron analizadas por el legislador. Es por ello que, concurren vacíos o lagunas legales cuando el legislador no ha establecido parámetros sobre una materia en específico, el mismo que logra beneficiarse o mostrar efectos jurídicos tales como la elusión tributaria.
- La analogía es procedimiento admisible en materia tributaria, pero en virtud de ella no se puede crear tributos, ni establecer exenciones. El procedimiento analógico es un método de interpretación de las normas legales. Dentro de esta perspectiva se concede al juez potestades

de legislador en cuestiones de vacíos o lagunas legales. En este supuesto es ineludible concurrir a otra pauta de estudio y razonamientos que consigan socorrer a aclarar esta insolvencia. Estas consideraciones tienen que estar conformes con la motivación de la legislación, a fin de que las soluciones a tomarse sean afines con todo el ordenamiento jurídico.

- La elusión tributaria trae consigo consecuencias negativas, el Estado pierde recursos con los que financia las obras públicas. Es por estos motivos que se observa que algunos contribuyentes utilizan la elusión para tributar menos o nada, haciendo que más sujetos busquen recurrir a estos medios, por lo que las pocas personas que poseen una verdadera cultura tributaria en nuestro país, pierden el interés por ser un ente que contribuye al desarrollo del Estado.
- En nuestro País no existe una Cultura Tributaria, puesto que los sujetos pasivos no poseen conocimiento acerca de la responsabilidad que poseen los tributos. La elusión concede beneficios al sujeto que no posee un lúcido conocimiento de la importancia del acatamiento hacia el fisco, en comparación con el contribuyente consciente; por lo que, prevenir la elusión compone una labor primordial desde el punto de vista económico, legal y ético; incumbe a la sociedad y no sólo a la Función Judicial, cuidar por el correcto acatamiento de las leyes, disposiciones que obligan a tributar, trabajo arduo pero no improbable, si se logra ilustrar gradualmente a los ciudadanos.
- La influencia de la globalización económica y de la internacionalización del fenómeno tributario permiten eventos de deslocalización de capitales y de actividades económicas por impulsos fiscales, la deslocalización de bases imponibles y de incremento de los problemas de doble imposición.
- Si bien se puede concluir que de alguna manera el legislador ha tratado de frenar las prácticas elusivas que se producen entre partes relacionadas, no es del todo verdad, ya que en muchos casos las compañías multinacionales o incluso las propias empresas domiciliadas en nuestro país, realizan operaciones entre sí. Es decir, las compañías multinacionales se valen de ingenieros fiscales para que sus matrices, filiales, sucursales que en muchos casos se encuentran en zonas de menor imposición o paraísos fiscales, tributen menos en el país donde se origina el bien o servicio, valiéndose en varios casos en forma abusiva de los precios de

transferencia o los Convenios de Doble Imposición, obteniendo mejores beneficios en su provecho por la utilización de los paraísos fiscales.

- Los paraísos fiscales son áreas que ostentan un régimen fiscal que brinda una escasa o nula tributación, y que facilita la elusión fiscal de contribuyentes pertenecientes a diferentes jurisdicciones. Los paraísos fiscales inciden en la economía ecuatoriana porque la entidad competente recauda menos cuando se utilizan estos regímenes como lugares donde se crean empresas instrumentales que sirven para triangular operaciones y disminuir la base imponible de las empresas.

Los paraísos fiscales no solicitan la residencia de los operadores financieros en el territorio, ni utilizar la moneda local que, junto con algunas características de sigilo y permisividad, conforman una zona favorecida legalmente.

- Las sociedades offshore, son tipos de sociedades que se encuentran controladas por una compañía o sujeto que acarrea sus negocios en otras partes del mundo y que emplea los paraísos fiscales solamente como domicilio legal de la sociedad offshore, se utiliza alterando la correlación de participación que tienen la matriz y su filial, de tal forma que en principio la matriz se transforma en filial.
- Entre uno de los efectos que se tiene por la salida de divisas del Ecuador a Paraísos Fiscales, es que el sector productivo se reduce al no existir el capital necesario para la inversión en las industrias de nuestro país. A más de esta tenemos, la pérdida de recursos como ya se explicó en el Presupuesto General del Estado, con el que no es posible generar obras de infraestructura en el país.
- Los precios de transferencia son de gran importancia en materia tributaria, puesto que cuando las compañías acuerdan precios con otra donde poseen lazos de propiedad o de administración entre sí, (partes relacionadas), haciendo que la fijación del precio no se realice en igualdad de condiciones, con empresas independientes.

Se manifiestan como un camino de elusión, a través de una depresión de base, reubicando beneficios a otras sociedades del grupo. A nivel interno esta transferencia de beneficios solo

permite un ahorro fiscal si se presentan algunos requisitos, como por ejemplo que el beneficio se introduzca a una sociedad en pérdidas o con un tipo favorecido, en el plano internacional, o bien el ejercicio relacionado esconde un repartimiento de beneficios (operación socio-sociedad) o una contribución de capital (operación sociedad-socio), en el plano internacional, aplicando al amparo de jurisdicciones ventajosas, es donde los precios de transferencia son una gran herramienta de elusión a través de la depresión de bases o fiscal degradación.

- Los Convenios para evitar la Doble Imposición son normas jurídicas empleadas en los ordenamientos internos de cada Estado firmante del acuerdo cuyo objeto es que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países sea clarificada, unificada y garantizada.
- El “treaty shopping” es un modelo de simulación en fraude a la ley. La compañía supuestamente se instituye en uno de los territorios para solicitar el amparo del convenio de doble imposición, eludiendo las limitaciones o prohibiciones de los beneficios comprendidos y conformes a acordados individuos, como por ejemplo la constitución de compañías en Estados miembros de algún Convenio para evitar la Doble Imposición, con el pleno propósito de conseguir un beneficio no apreciado por la norma.
- La subcapitalización es un instrumento que es en muchas ocasiones es manejado bajo la designación de la planificación fiscal, la cual se fundamenta en el financiamiento de una sucursal o filial por parte de su casa matriz o partes relacionadas, bajo la imagen de préstamos que conciben intereses en lugar de un aportación al capital.

Entendiendo que la subcapitalización es una divergencia entre la realidad económica y la forma jurídica; prevaleciendo el manejo abusivo de un contrato de préstamo para ocultar una contribución de capital.

RECOMENDACIONES

- Únicamente concierne a la Ley implantar los medios para impedir la elusión tributaria y reglamentar los supuestos en que se desprende recalificar el hecho para avalar la equidad en la repartición de las cargas públicas.
- Se recomienda enunciar las normas tributarias con la intervención de expertos de un superior nivel académico e igualmente con las competencias imperiosas en la conducción del aspecto fiscal. Todo esto acarreará a contrarrestar la conducta antijurídica de algunos contribuyentes y a interceptar las prácticas de elusión, de modo que se conforme el hecho imponible y se contribuya con el pago de los tributos al desarrollo y perfeccionamiento del país.
- Se debería acrecentar las acciones de fiscalización a los grandes y medianos contribuyentes; porque estos disponen de estudios de profesionales, contratados explícitamente para eludir el hecho imponible, lo cual debe ser contrarrestado para desistir que se dé el hecho imponible del contribuyente.
- La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, debe ampliar su campo de acción, es decir, establecer de mejor manera cuales son los hechos imposables, con lo que se puede evitar que los actos de ciertos contribuyentes que no son materia de gravamen entren a formar parte de las ya establecidas por la norma.
- Los negocios anómalos utilizados por los contribuyentes para conseguir la no tributación o el ahorro fiscal deben ser regulados de manera tal que se procure una recaudación.
- Las normas tributarias debe ser actualizadas de manera constante ya que debido al avance de la sociedad, está en muchas ocasiones no cubren varios campos en materia impositiva, teniendo como consecuencia que varios de los negocios sean legales, pero no tributen por ser una activada que no se encuentra normada.

- Las diferentes Administraciones Tributarias del Ecuador, tienen que reconocer el derecho de las personas a adoptar a la planificación fiscal, como un medio lícito, es decir, optar por actos, hechos o negocios más ventajosos y realizarlos por estimulaciones prerrogativas o preponderantes de ahorro fiscal. La restricción debe ser emplazada en el abuso de los medios negociales empleados para obtener la no tributación o el ahorro fiscal. De tal forma que cuando exista abuso podemos referirnos a la elusión, porque el contribuyente estará buscando perseguir los fines típicos de un negocio por medio de una figura comercial diferente de la que es adecuada para ello y forjarlo por motivo injustamente tributarios. Ello comprenderá las diversas formas de transgresión a la ley y los negocios anómalos (abuso de derecho, abuso de forma, fraude a la ley). Por lo que nuestro país debe regular el nivel de ahorro fiscal lícito.
- El concepto de la fuente debe ser fortalecido con el fin de impedir abusos y arbitrariedades, se debe concretar explícitamente el concepto de fuente ecuatoriana en aquellos casos en los cuales la “territorialidad” se aproveche en un sentido amplio (económico) y no limitada (geográfica).

Consecuencia a lo preconcebido, la ley misma debe precisar la extensión del concepto: “fuente ecuatoriana”, prescribiendo si este se inclina a la circunscripción geográfica, o prolongación económica en empleo de los recursos utilizados. En la medida en que el concepto de “fuente” persista en la abstracción, del mismo modo subsistirá en abstracción la certidumbre legal del tributo.

- La globalización estimula la transversalidad de jurisdicciones en las relaciones comerciales. Las reformas fiscales no deben fundarse simplemente hacia el interior; no debe establecer tributos cimentados en la aplicabilidad nacional, sino, más bien, recapacitar en una transformación externamente, precisando los principales socios comerciales internacionales y fortaleciendo la transparencia fiscal con estos por razón de tratados de intercambio de información, subsanación de doble imposición tributaria, refuerzo de métodos anti-elusivos en los precios de transferencia.
- La elusión tributaria internacional se especifica por el manejo anómalo de los espacios de unión precisados por las leyes o por los convenios. Frente a este tipo de elusión conviene preverse normas y cláusulas que frenen la aplicación inadecuada del Convenio de Doble Imposición o el provecho abusivo de la residencia en territorios de baja tributación.

En el ámbito del Derecho Internacional resulta substancialmente significativa la reciprocidad de información, el Ecuador debe suscribir acuerdos o convenios de intercambio informativo y desplegarlos por razón de procedimientos internos.

- Debe perfeccionarse la legitimidad de los órganos internacionales, así como de los nacionales en la regulación de las prácticas de maniobras elusivas, especialmente con paraísos fiscales. La legalidad y la representación de que la OCDE es poca, como un cartel de los países desarrollados, frente a los que se encuentran en vías de desarrollo, ha deteriorado el carácter universal de las disposiciones fiscales desprendidas de la misma, a pesar de decisiones e iniciativas propuestas por organismos internacionales como son el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, para un foro que posibilite una conferencia internacional sobre la tributación. Así también el Servicio de Rentas Internas (S.R.I.) debe fomentar iniciativas para reformar varias leyes tributarias, así como formular Resoluciones de carácter general que de manera clara establezcan perímetros válidos para un ahorro fiscal lícito, además debe restringir el uso de prácticas elusivas internacionales, como son la utilización de paraísos fiscales y evitar que los contribuyentes realicen operación con países que otorgan ventajas fiscales.
- Se debe impedir una competitividad perjudicial entre países en materia tributaria. Se tiene que conseguir un indiscutible nivel de armonización fiscal entre los diversos países de la región, donde la competencia fiscal no deforme las economías de ciertos países y evitar la salida de amplios capitales, por medio de maniobras de planificación fiscal en compañías base o instrumentales.
- Conviene efectuar una innovación de los sistemas de recaudación. Un cambio de ostentación en las tácticas tributarias que acepten revelar las tentativas de fraude y un superior ímpetu de éstos a la hora de plasmar la recaudación. Frente a ello, se requiere un superior número de personal de inspectores de la Administración Tributaria Central, y que a su vez, se cree un organismo de inspectores que se manejen en el marco internacional en la lucha de paraísos fiscales, corroborando que se efectúan los criterios de doble imposición y requiriendo de las grandes compañías multinacionales domiciliadas o no en el Ecuador, una auditoría transparente e indiscutible de sus balances e inversiones con el resto de países.

- Los legisladores al momento de la creación de una ley tributaria, deben prever los supuestos que van a normar, en lo posible deben avizorar hacia el futuro, con el fin de que no dejen a la discrecionalidad, ciertos actos o hechos que las personas pueden usar en su favor para la ejecución de la elusión tributaria. Dichas normas jurídicas tributarias deben respetar los principios consagrados por la Constitución de la República, en cuanto a materia tributaria, para que su aplicación no sea desproporcionada. Evitándose también el recurso a invenciones tributarias.
- En los casos de abusos de las formas se debería aplicar la técnica judicial del “levantamiento del velo de la persona jurídica” para examinar las circunstancias que hay en su interior, con el propósito de impedir fraudes y el empleo de la personalidad para conseguir derivaciones antijurídicas en menoscabo de los intereses públicos y privados.
- Para combatir la subcapitalización se debe limitar la deducción de intereses o equipararla al tratamiento dado a los dividendos.
- El Ecuador debe perfeccionar la prestación de servicios públicos, así como también debe plantear y ejecutar políticas y programas socioeconómicos que respondan a la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad del contribuyente.
- Se recomienda a los legisladores y a las diversas Administraciones Tributarias llevar a cabo las acciones pertinentes con el objeto de lograr la simplificación del sistema tributario, en cuanto a las diferentes categorías y modalidades de tributos, normas reguladoras y procedimientos, que no hacen más que aumentar la presión tributaria sobre el contribuyente y motivarlo aún más a optar por el camino de la elusión, en virtud de la multiplicidad de formalidades que debe cumplir y el desconocimiento acerca de las mismas, así como también se recomienda mejorar el perfil de los funcionarios que integran la Administración Tributaria, a los fines que favorecen una fluida comunicación con el contribuyente, en procura de crear mayor conciencia y cultura tributaria.

- Por su parte la Administración Tributaria debe diseñar y ejecutar programas de educación tributaria, mediante la realización de campañas que promuevan el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que fomenten la conciencia del contribuyente, pero además, debe acercarse a la comunidad mediante charlas o talleres que instruyan al contribuyente sobre cómo pagar sus tributos y cumplir con sus deberes impositivos, de manera que éste adquiriera la convicción de que es necesario coadyuvar con el sostenimiento de los gastos públicos, pero además conozca cómo hacerlo y tenga la certeza de los pasos a seguir a tales efectos.

PROPUESTA

Después de haber realizado un estudio minucioso sobre la elusión tributaria; y las formas que se asemejan a ellas, las cuales fueron abordadas y explicadas en su momento a lo largo de este trabajo investigativo; y, que sirvieron de eje por su controversia, podemos reseñar que el problema se presenta por diversas causas entre una de estas la discrecionalidad de varias leyes tributarias, que favorecen a la elusión tributaria, ya que varias personas aprovechan de los vacíos o lagunas legales, dejadas sea por omisión del legislador o porque en su momento algunas actividades o negocios no fueron tomadas en cuenta como un hecho imponible.

Por lo que si bien es cierto, la elusión tributaria no es un ilícito tributario, no pudiendo recibir una sanción por la práctica de esta conducta. Y siendo una actividad que se ampara en el Principio de Legalidad, no se puede realizar una propuesta encaminada a la sanción de esta conducta mediante la creación de un capítulo en las normas tributarias dedicado a combatirla. Es por este motivo que como un egresado de la Escuela de Derecho, de la Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Central del Ecuador, en vista de la necesidad apremiante que posee el Estado en sus ingresos para el presupuesto anual, debido al déficit presupuestario ocasionado por el ejercicio de la elusión tributaria, propongo varias forma de remediar este problema:

1. Debe crearse una norma interpretativa respecto al Artículo 17 del Código Orgánico Tributario, referente a la calificación del Hecho Generador que establece:

“Art.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

Debido a que en la actualidad, la Administración se fundamenta en que:

- Los actos jurídicos se valoran por lo que son y no por lo que dicen ser, a esto alude el Código Orgánico Tributario cuando manifiesta que los mismos se califican conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica.

- En cuanto a los hechos económicos los mismos se califican conforme a las relaciones económicas que efectivamente existan.

Como distinguimos nuestra legislación, contiene una aprensión general frente a prácticas destinadas a eludir el pago de impuestos en el orden establecido por la Ley, haciéndose necesaria la creación de una norma interpretativa por parte de la Asamblea Nacional, que ayude a clarificar como debe ser calificado un hecho generador, para su correcta aplicación a un caso en particular, y de esta manera evitar el ejercicio de prácticas elusivas.

2. Si bien la solución está en manos de los legisladores, la Comisión Legislativa que está a cargo de las materias tanto Económicas como Tributarias, debe estar integrada por expertos en la materia tributaria, con el propósito de que la creación o reforma de una Ley del Derecho Tributario, se enmarque en los Principios Constitucionales del Régimen Tributario.

Así también, ya que la sociedad no se mantiene estática y evoluciona constantemente, el Derecho Tributario debe ajustarse a las formas cambiantes, es decir, si una actividad o negocio no se encontraba gravado en el momento por una determinada ley, esta debe ser actualizada constantemente, para no dejar nada a la discrecionalidad de los individuos y así evitar que se deje vacíos, resquicios o lagunas legales de las cuales se aprovechan las personas ejerciendo de forma abusiva el Principio de Legalidad para el acometimiento de prácticas elusivas; ya que es imposible que el legislador prevea determinados acontecimientos, hechos, actos o negocios que en su debido momento no los tomo en cuenta, debido a que es un ser humano que no puede predecir que pasara en el futuro.

Las normas tributarias deben utilizar un lenguaje técnico preciso y muy objetivo sin ser oscura o de difícil interpretación, puesto que si se deja a la libre interpretación de los sujetos, esta se prestara para que en los casos en los que no se encuentra normada una específica circunstancia, los sujetos se utilicen como excusa de esta que no se puede realizar una interpretación extensiva o utilicen una interpretación que se ajuste a sus intereses.

3. Los Convenios para evitar la Doble Imposición, deben ser normas en las cuales los países suscriptores establezcan límites claros. Debiendo basarse para ello en el Modelo creado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, analizando quienes serán los verdaderos beneficiarios con la firma de un convenio de estos, tratando en lo posible de evitar el “treaty shopping” o compra de tratado, ya que es menester que se impongan normas para reglamentar las relaciones con diversos países, donde correspondería concebir un superior

esfuerzo en el intento de allegar las políticas de los diferentes países, unificar intereses, y alcanzar de este modo un fin a esta desarrollada práctica.

Del mismo modo el Ecuador como un país Independiente y Soberano, debe suscribir tantos y cuantos tratados sean necesarios sobre intercambio de información en materia tributaria, con el propósito de que las personas no eludan pagar impuestos por la utilización de jurisdicciones ventajosas o paraísos fiscales.

4. El concepto de la fuente debe ser fortalecido con el fin de impedir abusos y arbitrariedades, se debe concretar explícitamente el concepto de fuente ecuatoriana en aquellos casos en los cuales la “territorialidad” se aprovechó en un sentido amplio (económico) y no limitada (geográfica).

Consecuencia a lo preconcebido, la ley misma debe precisar la extensión del concepto: “fuente ecuatoriana”, prescribiendo si este se inclina a la circunscripción geográfica, o prolongación económica en empleo de los recursos utilizados. En la medida en que el concepto de “fuente” persista en la abstracción, del mismo modo subsistirá en abstracción la certidumbre legal del tributo.

BIBLIOGRAFÍA

1. Amatucci, Andrea. (2001). La Interpretación de la Ley Tributaria en Tratado de Derecho Tributario, Bogotá-Colombia: Editorial Temis. Tomo I.
2. Amatucci, Andrea. El Ordenamiento Jurídico Financiero, Bogotá-Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Citado por Cahn-Speyer, Paul. La Potestad de la Administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica, Bogotá-Colombia.
3. Amoros, Norberto. (1965). La Elusión y Evasión Tributaria, Madrid-España: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, No. 59.
4. Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario, Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
5. Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Tomo II.
6. Asorey, Rubén. (2005). Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
7. Benavides, Merckl, (2003). Teoría y Práctica en el Ecuador, Quito-Ecuador: PUCE. Citado por ANDRADE, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario, Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
8. Cabanellas, Guillermo. (2006). Diccionario Jurídico Elemental, Buenos Aires-Argentina: Editorial Heliasta.
9. Damarco, Jorge. Relator nacional de Argentina citado por García Novoa, Cesar. (2008). Relator General en La XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla, Isla Margarita-Venezuela.
10. Díaz, Vicente Oscar. (1999). Criminalización de las Infracciones Tributarias, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
11. Jarach, Dino. (1971). El Hecho Imponible, Buenos Aires-Argentina: Editorial Abeledo Perrot.
12. Falcón y Tella, Ramón. (1995). El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción, Revista Técnica Tributaria. No. 17.
13. Ferrara, F. (1961). La Simulación de los Negocios Jurídicos, trad. Atard y De la Puente, Editorial Revista de Derecho Privado. Citado por García Novoa, Cesar. (2008). Relator General en La XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, La Elusión Fiscal y los Medios Para Evitarla, Isla Margarita-Venezuela.

14. Ferreiro Lapatza, Juan José. Curso de Derecho Tributario.
15. Figueroa, Antonio Hugo. (2001). La Negociación de Tratados Tributarios Amplios; Second Interregional Training Workshop On International Taxation And Steering Committee Meeting Of The Ad Hoc Group Of Experts On International Cooperation In Tax Matters, United Nations.
16. Folco, Carlos María. (1997). El Delito de Evasión Fiscal, Buenos Aires-Argentina: Editorial Rubinzal-Culzoni.
17. Fonrouge, Giuliani. (1973). Derecho Financiero, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Tomo II.
18. Fonrouge, Giuliani. (1979). Derecho Financiero, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Tomo I. Citado por Andrade, Leonardo. (2011). Práctica Tributaria, Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
19. González de Rechter, Beatriz. (1983). Tax Avoidance and Tax Evasion, Venecia-Italia: Ponencia en el XXXVII Congreso de la Internacional Fiscal Association. Citado por Asorey, Rubén. (2005). Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
20. Larraz, José. (1952). Metodología Aplicativa del Derecho Tributario, Madrid-España: “R.D.P.”. Citado por Checa, C. (1996). El Fraude de la Ley Tributaria, en AA.VV.: La Reforma a la Ley General Tributaria, Valladolid-España: Editorial Lex Nova.
21. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2002). Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, Madrid-España.
22. Palao Taboada, Carlos. Fraude a la Ley Tributaria, Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No. 63. Citado por Tarsitano, A. El Principio de la Realidad Económica y el Exceso de la Potestad Calificadora del Fisco, en AA.VV dirigido por Asorey, Rubén. Protección Constitucional de los Contribuyentes.
23. Pérez Royo, Fernando. Derecho Tributario,
24. Pérez Royo, Fernando. (1993). Derecho Financiero y Tributario. Parte general, Madrid-España: Editorial Civitas, 3º edición.
25. Pérez Arraiz, J. (1999). El Fraude de Ley en el Derecho Tributario, Valencia-España: Editorial Tirant lo Blanch.
26. Pinto, Cubides. Relator nacional de Colombia citado por García Novoa, Cesar. (2008). Relator General en La XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla, Isla Margarita-Venezuela.

27. Rodríguez, Pablo. (1995). Teoría de la Interpretación Jurídica, Santiago de Chile-Chile: Editorial Jurídica de Chile.
28. Rosembuj, Tulio. (1999). El Fraude de Ley, La Simulación y El Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid-España: Editorial Marcial Pons, 2º edición.
29. Sáinz De Bujanda, Fernando. (1979). Lecciones de Derecho Financiero, Madrid-España: Universidad Complutense.
30. Vallejo Aristizábal, Sandro. Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, No. 11.
31. Villegas, Héctor B. y García Vizcaíno, Catalina. (1993). Régimen Penal Tributario Argentino, Buenos Aires-Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
32. Wilhelm Kruse, Heinrich. El Ahorro de Impuesto, la Elusión Fiscal y la Evasión. En Tratado de Derecho Tributario dirigido por Amatucci, Andrea. (2001) Bogotá-Colombia: Editorial TEMIS.

MARCO LEGAL NACIONAL.-

1. Constitución de la República del Ecuador 2008.
2. Código Orgánico Tributario.
3. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
4. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
5. Ley de Equidad Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA VIRTUAL.-

1. <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionPage>
2. <http://www.amkal.hk/los-limites-a-la-planificacion-fiscal-el-abuso-de-las-formas-juridicas>
3. <http://www.preciostransferencia.com>
4. <http://www.gerencie.com/elucion-y-evasion-tributaria>
5. <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/elusión-del-impuesto>
6. <http://www.paraisos-fiscales.info/elusión-fiscal>

ANEXOS

RESOLUCIÓN No. NAC-DGER2008-0182

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

Que, el Servicio de Rentas Internas, con el fin de precautelar y defender sus intereses fiscales, considera imprescindible establecer normas y regulaciones que limiten las prácticas de elusión y evasión tributaria internacional, las cuales se ven acentuadas mediante la utilización de países cuyos sistemas tributarios ofrecen beneficios fiscales para atraer rentas de no residentes;

Que, el artículo innumerado posterior al Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluido por el Art. 56 de La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria señala que "se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición o en Paraísos Fiscales";

Que, en el mismo artículo se establece que "serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas, pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI";

Que, de manera particular, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria contiene algunas disposiciones normativas que hacen referencia al tratamiento de transacciones realizadas en paraísos fiscales, con la finalidad de combatir las prácticas nocivas de elusión y evasión tributaria internacional, eliminando escudos fiscales;

Que, la Administración Tributaria ha aplicado criterios técnicos y objetivos para señalar como "paraíso fiscal" o jurisdicción de "menor imposición" a los dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales que se detallan en esta

resolución, criterios que se encuentran sustentados en la experiencia legislativa comparada y en la práctica doctrinaria a nivel mundial;

Que, de conformidad con el Art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el Director General tiene la facultad de expedir mediante resoluciones, disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de normas generales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración; y,

En uso de sus facultades legales,

Resuelve:

Art. 1.- Las disposiciones de la presente resolución se aplican a paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes.

Art. 2.- (Reformado por el Art. 1 de la Res. NAC-DGERCGC09-00704, R.O. 58, 30-X-2009).- Para todos los efectos previstos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se consideran como paraísos fiscales y como regímenes fiscales preferentes, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, aquellos que se detallan a continuación:

ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
ANTILLAS HOLANDESAS (Territorio de Países Bajos)
ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD
ARUBA (Territorio de Países Bajos)
ISLA DE ASCENSIÓN
BARBADOS (Estado independiente)
BELICE (Estado independiente)
BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campione d'Italia)
COLONIA DE GIBRALTAR
COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)

EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado asociado)
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS (Estado independiente)
ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
ESTADO DE QATAR (Estado independiente)
ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
FEDERACIÓN DE SAN CRISTÓBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
GROENLANDIA
GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
HONG KONG (Territorio de China)
ISLA DE COCOS O KEELING
ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
ISLA DE NORFOLK
ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELÓN
ISLA QESHM
ISLAS AZORES
ISLAS CAIMÁN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ISLAS CHRISTMAS
ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)
ISLAS DEL PACÍFICO
ISLAS SALOMÓN
ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
KIRIBATI
LABUAN
MACAO
MADEIRA (Territorio de Portugal)
MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
MYAMAR (ex Birmania)

NIGERIA
NIUE
PALAU
PITCAIRN
POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
PRINCIPADO DE MÓNACO
PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
REINO DE TONGA (Estado independiente)
REINO HACHEMITA DE JORDANIA
REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
REPÚBLICA DE ALBANIA
REPÚBLICA DE ANGOLA
REPÚBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
REPÚBLICA DE CHIPRE
REPÚBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
REPÚBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
REPÚBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
REPÚBLICA DE MALTA (Estado independiente)
REPÚBLICA DE MAURICIO
REPÚBLICA DE NAURU (Estado independiente)
REPÚBLICA DE PANAMÁ (Estado independiente)
REPÚBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
REPÚBLICA DE TÚNEZ
REPÚBLICA DE VANUATU
REPÚBLICA DEL YEMEN
REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
SAMOA OCCIDENTAL
SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
SANTA ELENA

SANTA LUCÍA

SERENÍSIMA REPÚBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)

SULTANADO DE OMAN

TOKELAU

TRIESTE (Italia)

TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)

TUVALU

ZONA ESPECIAL CANARIA

ZONA LIBRE DE OSTRAVA

Art. 3.- Sin perjuicio de lo señalado en el artículo anterior, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 4.- (Reformado por el Art. 1 de la Res. NAC-DGER2008-1343, R.O. 472, 21-XI-2008).- Podrán ser excluidos, de la categoría de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que suscriban y pongan en vigencia un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información o un convenio específico de intercambio de información entre Administraciones Tributarias, y además, que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el Impuesto a la Renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

Art. 5.- No obstante a lo indicado en el artículo anterior, aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que no proporcionen información que le sea solicitada con referencia a la cláusula de intercambio de información del respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional, serán considerados paraísos

fiscales para los fines de la aplicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador y demás normativa tributaria vigente.

Art. 6.- La presente resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese

Previó y firmó la resolución que antecede el economista Carlos Marx Carrasco Vicuña, Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito, D. M., a 21 de febrero del 2008.

FUENTES DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN:

- 1.- Resolución NAC-DGER2008-0182 (Segundo Suplemento del Registro Oficial 285, 29-II-2008)
- 2.- Resolución NAC-DGER2008-1343 (Registro Oficial 472, 21-XI-2008)
- 3.- Resolución NAC-DGERCGC09-00704 (Registro Oficial 58, 30-X-2009).

RESOLUCIÓN No.

NAC-DGERCGC09-00704

16 OCT. 2009

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

Que, el Servicio de Rentas Internas, con el fin de precautelar y defender sus intereses fiscales, ha considerado imprescindible establecer normas y regulaciones que limiten las prácticas de elusión y evasión tributaria internacional, las cuales se ven acentuadas mediante la utilización de países cuyos sistemas tributarios ofrecen beneficios fiscales para atraer rentas de no residentes;

Que, el artículo innumerado posterior al Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que *"se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición o en Paraísos Fiscales"*;

Que, en el mismo artículo se establece que *"serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas, pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI"*;

Que, mediante Resolución No. NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 285 de 29 de febrero de 2008, el Servicio de Rentas Internas estableció la lista de países y jurisdicciones considerados como paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes;

Que, la Administración Tributaria ha aplicado criterios técnicos y objetivos para señalar como "paraíso fiscal" o jurisdicción de "menor imposición" a los dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales que se detallan en dicha Resolución, criterios que se encuentran sustentados en la experiencia legislativa comparada y en la práctica doctrinaria a nivel mundial;

Que, de conformidad con lo señalado en el Art. 4 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0182: *"Podrán ser excluidos, de la categoría de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que suscriban y pongan en vigencia un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información, o un convenio específico de intercambio de información entre Administraciones Tributarias y además, que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el Impuesto a la Renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales."*

Que, mediante Oficio s/n de fecha 13 de octubre de 2009, suscrito por el Director General de Rentas de la Dirección General Impositiva (DGI) de Uruguay, se exponen los argumentos técnicos en referencia al régimen tributario del Impuesto a la Renta uruguayo y de las "Sociedades Anónimas de Inversión SAFI";

Que, se han considerado las recomendaciones incluidas en el análisis remitido por el Área Nacional de Fiscalidad Internacional mediante Memorando No. NAC-FINMGEI09-00041, en el que se examina tanto la evolución doctrinaria a nivel mundial, los argumentos técnicos incluidos en la comunicación remitida por la DGI, y el compromiso del Director General de Rentas de la Dirección General Impositiva, para suscribir un Convenio para Evitar la Doble Imposición, concluyendo el mismo en que es procedente la exclusión de Uruguay del listado de paraísos fiscales contenida en la Resolución No. NAC-DGER2008-0182;

Que, de conformidad con el Art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el Director General tiene la facultad de expedir mediante resoluciones, disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de normas generales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración;

En uso de sus facultades legales,

Resuelve:

Art. 1.- Reformar el Art. 2 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 285 de 29 de febrero de 2008, excluyendo del listado de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes establecido en el mencionado artículo, a la República Oriental del Uruguay.

Art. 2.- No obstante lo señalado en el artículo anterior, la no calificación de un país, dominio, jurisdicción, territorio o Estados asociado como paraíso fiscal o régimen fiscal preferente dependerá, en todo momento, del cumplimiento de las circunstancias señaladas en el Art. 4 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0182.

Art. 3.- La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese,

Dictó y firmó la Resolución que antecede el Econ. Carlos Marx Carrasco Vicuña, Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito D.M. a 16 OCT. 2009

Lo certifico.

Dra. Alba Molina

4 **SECRETARIA GENERAL**
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS